



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 12 czerwca 2014 r.*

Swoboda przedsiębiorczości — Podatek dochodowy od osób prawnych — Jeden podmiot podatkowy złożony ze spółek tej samej grupy — Wniosek — Podstawy odmowy — Sytuacja, w której siedziba jednej lub kilku spółek zależnych lub siedziba spółki dominującej znajduje się w innym państwie członkowskim — Brak stałego zakładu w państwie opodatkowania

W sprawach połączonych od C-39/13 do C-41/13

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczeń w trybie prejudycjalnym, złożone przez Gerechtshof Amsterdam (Niderlandy) postanowieniami z dnia 17 stycznia 2013 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 25 stycznia 2013 r., w postępowaniach:

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

przeciwko

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG,

X1 Holding GmbH,

X2 Holding GmbH,

X3 Holding GmbH,

D1 BV,

D2 BV,

D3 BV

przeciwko

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13),

oraz

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

przeciwko

* Język postępowania: niderlandzki.

MSA International Holdings BV,

MSA Nederland BV (C-41/13),

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot (sprawozdawca) i A. Arabadjiev, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 stycznia 2014 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu SCA Group Holding BV przez J.T. Schouten, S.C.W. Doumę oraz G.F. Boulogne'a, działających w charakterze doradców,
- w imieniu X AG przez J.M. van der Vegta oraz P.J. te Boekhorsta, działających w charakterze doradców,
- w imieniu MSA International Holdings BV przez H.T.P.M. van den Hurka, J.J. van den Broeka, J.J.A.M. Korvinga, D. van Seggelen, J. van der Zandego oraz T. Artsa, działających w charakterze doradców,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzgo oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez J.S. Pilczera, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman, M. Noort oraz B. Koopman, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, W. Möllsa oraz P. Van Nuffela, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 lutego 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 49 TFUE i 54 TFUE.
- 2 Wnioski te zostały złożone w ramach trzech postępowań pomiędzy, po pierwsze, Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen a SCA Group Holding BV (zwaną dalej „SCA”), po drugie, X AG (zwaną dalej „X”), X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH (zwanymi dalej „X3”), D1 BV (zwaną dalej „D1”), D2 BV (zwaną dalej „D2”), D3 BV a Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam, i po trzecie, Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam a MSA International Holdings BV (zwanym dalej „MSA”) i MSA Nederland BV w przedmiocie utworzenia podmiotów podatkowych.

Niderlandzkie ramy prawne

- 3 Zgodnie z art. 13 ust. 1 Wet op de venootschapsbelasting 1969 (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych):

„Przy ustalaniu zysków nie są uwzględniane korzyści z tytułu udziału w spółce, podobnie jak koszty powstałe w związku z nabyciem lub zbyciem tego udziału (zwolnienie udziału kapitałowego)”.

- 4 Artykuł 15 tej ustawy stanowi:

„1. Jeżeli podatnik (spółka dominująca) jest właścicielem pod względem prawnym i ekonomicznym przynajmniej 95% udziałów we wniesionym kapitale nominalnym innego podatnika (spółki zależnej), to na wniosek złożony przez obydwo podatników zostają oni objęci podatkiem, tak jakby stanowili jeden podmiot, czyli jakby czynności i majątek spółki zależnej stanowiły część czynności i majątku spółki dominującej. Podatek jest nakładany na spółkę dominującą. Podatnicy są zatem traktowani łącznie jako jeden podmiot podatkowy. W skład jednego podmiotu podatkowego może wejść więcej niż jedna spółka zależna [...].

[...]

3. Ustęp 1 ma zastosowanie w szczególności, gdy:

[...]

- b. obu podatników obowiązują te same przepisy dotyczące obliczania zysku;
- c. obaj podatnicy mają siedzibę w Niderlandach oraz, w przypadku, w którym w stosunku do jednego z podatników zastosowanie ma Belastingregeling voor het Koninkrijk [(ustawa ustanawiająca system podatkowy Królestwa)] lub konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania, podatnik ten jest również uważany za mającego siedzibę w Niderlandach na podstawie tej ustawy lub umowy [...];

[...]

4. Rozporządzenie może ustanowić zasady, na jakich podatnicy, do których nie stosują się te same przepisy dotyczące obliczania zysku, mogą utworzyć jednak jeden podmiot podatkowy, na zasadzie wyjątku od ust. 3 lit. b). Ponadto w drodze wyjątku od ust. 3 lit. c) podatnik, który na podstawie swego prawa krajowego lub ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa, lub też na podstawie konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania, nie ma siedziby w Niderlandach, lecz prowadzi przedsiębiorstwo za pośrednictwem stałego zakładu w Niderlandach, może na warunkach określonych w rozporządzeniu wchodzić w skład jednego podmiotu podatkowego, o ile kompetencja do opodatkowania dochodów pochodzących z tego przedsiębiorstwa przysługuje Niderlandom na mocy ustawy ustanawiającej system podatkowy Królestwa lub konwencji o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz gdy:

- a. siedziba rzeczywistego zarządu tego podatnika znajduje się na Antylach Holenderskich, Arubie, w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Niderlandy łączy konwencja o unikaniu podwójnego opodatkowania, przewidująca zakaz dyskryminacji stałych zakładów;
- b. podatnikiem, o którym mowa w lit. a), jest spółka akcyjna lub spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, lub podmiot do nich porównywalny ze względu na swój charakter i sposób utworzenia, oraz

- c. jeśli podatnik, o którym mowa w lit. a), wchodzi w skład podmiotu podatkowego jako spółka dominująca, udział w spółce zależnej, o której mowa w ust. 1, należy do aktywów stałego zakładu tej spółki w Niderlandach.

[...]”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawy C-39/13 i C-41/13

- 5 SCA i MSA są spółkami mającymi siedzibę w Niderlandach.
- 6 Posiadają one spółki mające siedzibę w Niemczech – bądź bezpośrednio, bądź pośrednio poprzez inne spółki również mające siedzibę w Niemczech.
- 7 Ostatnie z wymienionych spółek same z kolei posiadają spółki mające siedzibę w Niderlandach.
- 8 SCA i MSA, a także ich odnośne spółki zależne z siedzibą w Niderlandach wniosły o uznanie ich za jeden podmiot podatkowy w rozumieniu art. 15 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.
- 9 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam oddalili te wnioski na tej podstawie, iż spółki zależne nie miały siedziby w Niderlandach ani też nie miały tam stałego zakładu.
- 10 Rechtbank Haarlem, do którego SCA i MSA wniosły skargę, orzekł, że takie oddalenie było sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości.
- 11 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam wnieśli odwołanie od tego wyroku do Gerechtshof Amsterdam.
- 12 W tych okolicznościach Gerechtshof Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

W sprawie C-39/01

- „1) Czy okoliczność odmowy zainteresowanemu korzystania z niderlandzkiego systemu jednego podmiotu podatkowego w odniesieniu do czynności i majątku spółek Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding, które są ich spółkami pośrednio zależnymi mającymi siedzibę w Niderlandach, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE?

Czy w tym zakresie i w świetle celów zamierzonych przez niderlandzką regulację dotyczącą jednego podmiotu podatkowego sytuacja spółek pośrednio zależnych Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding jest obiektywnie porównywalna z (a) sytuacją spółek mających siedzibę w Niderlandach będących spółkami pośrednio zależnymi lub spółkami bezpośrednio zależnymi spółki holdingowej pośredniej mającej siedzibę w Niderlandach, która nie dokonała wyboru włączenia do jednego podmiotu podatkowego ze swą spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i w związku z tym jako spółki pośrednio zależne, podobnie jak Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding, nie korzystają one z regulacji dotyczącej jednego podmiotu podatkowego w powiązaniu z – wyłącznie – ich spółką dominującą wyższego rzędu, lub z (b) sytuacją mających siedzibę w Niderlandach spółek pośrednio zależnych niższego rzędu,

które wraz z ich spółką pośrednio dominującą mającą siedzibę w Niderlandach wybrały utworzenie jednego podmiotu podatkowego z ich spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i których czynności oraz majątek są zatem – odmiennie niż czynności i majątek Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding – skonsolidowane do celów podatkowych?

- 2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze zdanie pierwsze ma wpływ to [...], czy dane spółki krajowe pozostają w posiadaniu jednej spółki holdingowej pośredniej (na najwyższym poziomie struktury koncernu) w innym państwie członkowskim lub – jak w przypadku Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding – pozostają w posiadaniu dwóch (lub więcej) spółek holdingowych pośrednich (które sytuują się na dwóch lub większej liczbie poziomów struktury grupy) posiadających siedzibę w innym państwie członkowskim?
- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze zdanie pierwsze: czy tego rodzaju ograniczenie swobody przedsiębiorczości może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, w szczególności koniecznością utrzymania spójności podatkowej, w tym koniecznością zapobiegania jednostronnemu i dwustronnemu podwójnemu uwzględnianiu strat? Czy ma znaczenie w tym zakresie okoliczność, iż w niniejszej sprawie [...] brak jest niebezpieczeństwa podwójnego uwzględnienia strat?
- 4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości należy uznać jako proporcjonalne?”

W sprawie C-41/13

- „1) Czy okoliczność odmowy zainteresowanym korzystania z niderlandzkiego systemu jednego podmiotu podatkowego w odniesieniu do działalności i majątku mającej siedzibę w Niderlandach spółki pośrednio zależnej (druga zainteresowana) stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE?

Czy z uwagi na cele zamierzone przez niderlandzki system jednego podmiotu podatkowego [...] sytuacja spółek pośrednio zależnych (druga zainteresowana) jest obiektywnie porównywalna z (a) sytuacją spółki mającej siedzibę w Niderlandach będącej spółką zależną spółki pośredniej mającej siedzibę w Niderlandach, która nie dokonała wyboru włączenia jej do jednego podmiotu podatkowego ze spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i która w związku z tym jako spółka pośrednio zależna, podobnie jak druga zainteresowana, nie korzysta z systemu jednego podmiotu podatkowego, do którego zostałyby włączona (wyłącznie) wraz ze spółką pośrednio dominującą, lub z (b) sytuacją mającej siedzibę w Niderlandach spółki zależnej niższego rzędu, która wraz z jej spółką dominującą i jej spółką pośrednią mającą siedzibę w Niderlandach wybrała utworzenie jednego podmiotu podatkowego z jej spółką pośrednio dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i których czynności oraz majątek są zatem, odmiennie niż czynności drugiej zainteresowanej, skonsolidowane do celów podatkowych?

- 2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze zdanie pierwsze ma znaczenie to, że w przypadku gdyby ww. pośrednia zagraniczna spółka holdingowa prowadziła w Niderlandach działalność nie poprzez spółkę zależną, lecz poprzez stały zakład, mogłaby ona wybrać utworzenie jednego podmiotu podatkowego wraz ze spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach w odniesieniu do majątku i czynności owego niderlandzkiego zakładu [...]
- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze zdanie pierwsze: czy tego rodzaju ograniczenie swobody przedsiębiorczości może zostać w tym przypadku uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, w szczególności koniecznością utrzymania spójności podatkowej włącznie z koniecznością zapobiegania jednostronnemu i dwustronnemu podwójnemu uwzględnianiu strat [...]

- 4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości należy w tym przypadku uznać za proporcjonalne [...]?”.

Sprawa C-40/13

- 13 X jest spółką mającą siedzibę w Niemczech. Posiada ona bezpośrednio lub pośrednio spółki X3, D1 i D2, które mają siedzibę w Niderlandach.
- 14 We wspólnym wniosku X3, D1 i D2 zażądały połączenia w jeden podmiot podatkowy.
- 15 Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam oddalił ich wnioski na tej podstawie, że ich wspólna spółka dominująca, X, nie miała siedziby w Niderlandach ani też nie miała tam stałego zakładu.
- 16 Rechtbank Haarlem oddalił skargę na tę decyzję.
- 17 Rzeczone spółki wniosły odwołanie od tego wyroku do Gerechtshof Amsterdam.
- 18 W tych okolicznościach Gerechtshof Amsterdam postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wówczas, gdy zainteresowanym odmawia się zastosowania niderlandzkiego systemu jednego podmiotu podatkowego w odniesieniu do czynności i majątku mających siedzibę w Niderlandach spółek siostrzanych [X3], [D1] i [D2], dochodzi do ograniczenia swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE?

Czy z uwagi na cele zamierzone przez niderlandzki system jednego podmiotu podatkowego [...] sytuacja spółek [X3], [D1] i [D2] jest obiektywnie porównywalna z (a) sytuacją mających siedzibę w Niderlandach spółek siostrzanych, które nie dokonały wyboru włączenia ich do jednego podmiotu podatkowego ze spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i w związku z tym jako spółki siostrzane, podobnie jak zainteresowane, nie korzystają z systemu jednego podmiotu podatkowego, lub [...] z (b) sytuacją mających siedzibę w Niderlandach spółek siostrzanych, które wraz z ich wspólną spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach wybrały utworzenie jednego podmiotu podatkowego z ową spółką dominującą mającą siedzibę w Niderlandach i których czynności oraz majątek są zatem, odmiennie niż czynności drugiej zainteresowanej, skonsolidowane do celów podatkowych?

- 2) Czy na odpowiedź na pytanie pierwsze zdanie pierwsze ma znaczenie to, że (a) tak jak spółki [D1] i [D2] w niniejszej sprawie, odnośne spółki mają wspólną (bezpośrednią) spółkę dominującą w innym państwie członkowskim, lub (b) tak jak w przypadku [X3] z jednej strony oraz [D1] i [D2] z drugiej strony, mają one różne (bezpośrednie) spółki dominujące w innym państwie członkowskim, w związku z czym wspólna (pośrednia) spółka dominująca owych różnych spółek istnieje dopiero na wyższym poziomie struktury grupy w owym innym państwie członkowskim [...]?”
- 3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze zdanie pierwsze: czy tego rodzaju ograniczenie swobody przedsiębiorczości może zostać w tym przypadku uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, w szczególności koniecznością utrzymania spójności podatkowej, włącznie z koniecznością zapobiegania jednostronnemu i dwustronnemu podwójnemu uwzględnianiu strat [...]?”
- 4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości należy w tym przypadku uznać za proporcjonalne [...]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań w sprawach C-39/12 i C-41/13

- 19 Przez swoje pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 54 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, iż sprzeciwiają się one uregulowaniu państwu członkowskiego, na podstawie którego to uregulowania spółka dominująca będąca rezydentem może utworzyć jeden podmiot podatkowy razem ze spółką pośrednio zależną, jeżeli posiada ona tę spółkę za pośrednictwem jednej lub kilku spółek będących rezydentami, lecz nie może tego uczynić, jeżeli posiada ona tę spółkę za pośrednictwem spółek niebędących rezydentami lub nieposiadających stałego zakładu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie istnienia ograniczenia

- 20 Swoboda przedsiębiorczości przyznana obywatelom Unii na mocy art. 49 TFUE zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co warunki określone przez przepisy państwa członkowskiego siedziby dla jego własnych obywateli. Obejmuje ona, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok *Felixstowe Dock and Railway Company i in.*, C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 W tym zakresie przyznana przez prawo niderlandzkie spółkom dominującym będącym rezydentami i ich spółkom zależnym możliwość opodatkowania w taki sposób, jakby stanowiły one jeden podmiot podatkowy, to znaczy możliwość objęcia systemem zintegrowanego opodatkowania, stanowi korzyść dla zainteresowanych spółek. System ten pozwala między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy (zob. wyrok *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 18).
- 22 Prawo niderlandzkie rozciąga korzystanie z systemu jednego podmiotu podatkowego i z płynących z tego przywilejów na spółki dominujące będące rezydentami, które chciałyby zostać opodatkowane łącznie ze spółkami zależnymi, pod warunkiem jednak, że owe spółki pośrednie same są rezydentami lub że posiadają stały zakład w Niderlandach.
- 23 Taki warunek powoduje odmienne traktowanie z jednej strony spółek dominujących będących rezydentami, które posiadają pośrednie spółki zależne za pośrednictwem spółek zależnych będących rezydentami, a z drugiej strony spółek dominujących będących rezydentami, które posiadają spółki pośrednio zależne za pośrednictwem spółek zależnych niebędących rezydentami.
- 24 W ten sposób sporne w postępowaniu głównym przepisy wprowadzają odmienne traktowanie w odniesieniu do możliwości wyboru systemu jednego podmiotu podatkowego w zależności od tego, czy spółka dominująca sprawuje pośrednią kontrolę poprzez spółkę zależną mającą siedzibę w Niderlandach, czy też w innym państwie członkowskim (zob. analogicznie wyrok *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 22).
- 25 W przeciwieństwie do tego, co twierdzą niektóre strony, nie ma znaczenia w tym zakresie fakt, że nawet w sytuacji czysto wewnętrznej żadna ze spółek nie może utworzyć jednego podmiotu podatkowego ze swoimi spółkami pośrednio zależnymi. W rzeczywistości bowiem, jeżeli jedna z dominujących spółek niderlandzkich posiada pośrednie niderlandzkie spółki zależne za pomocą

spółki zależnej będącej nierezydentem, to w żadnym wypadku nie może ona utworzyć jednego podmiotu podatkowego wraz z jej spółkami zależnymi, podczas gdy niderlandzka spółka posiadająca spółki pośrednio zależne poprzez spółki zależne będące rezydentami zawsze ma taką możliwość.

- 26 Analogiczne odmienne traktowanie istnieje w sytuacji, w której, tak jak w sprawie C-39/13, chodzi nie o pośrednie spółki zależne będące rezydentami, lecz o dalsze spółki pośrednie będące rezydentami, których integracja w jeden podmiot podatkowy ze spółką dominującą będącą rezydentem nie jest możliwa, gdyż zarówno pośrednia spółka zależna, jak i dalsza pośrednia spółka zależna mają siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 27 W zakresie, w jakim sporne w postępowaniu głównym przepisy ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych traktują w sposób mniej korzystny sytuacje transgraniczne w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, stanowią one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu FUE dotyczące swobody przedsiębiorczości (wyrok Papillon, EU:C:2008:659, pkt 32).

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

- 28 Aby takie odmienne traktowanie było zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono albo dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne – a zatem porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji krajowej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe – albo być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok *Felixstowe Dock and Railway Company i in.*, EU:C:2014:200, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 29 Jeżeli chodzi o porównywalność, należy zauważyć, że sporne w postępowaniu głównym przepisy ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych zmierzają do jak największego zrównania spółki mającej kilka zakładów z grupą składającą się ze spółki dominującej oraz ze spółek zależnych i pośrednio zależnych, poprzez umożliwienie jej konsolidacji podatkowej wyników wszystkich tych spółek.
- 30 Tymczasem taki cel może zostać osiągnięty zarówno w sytuacji spółki dominującej będącej rezydentem, która posiada spółki pośrednio zależne również będące rezydentami za pośrednictwem spółki zależnej, która sama jest rezydentem, jak i w sytuacji spółki dominującej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego, która posiada spółki pośrednio zależne również będące rezydentami tego państwa, lecz czyni to za pośrednictwem jednej spółki zależnej lub kilku spółek zależnych mających siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok Papillon, EU:C:2008:659, pkt 29).
- 31 Obydwie powyższe sytuacje są zatem obiektywnie porównywalne w zakresie, w jakim w obydwu przypadkach w odniesieniu do podmiotu utworzonego przez spółkę dominującą i jej spółki pośrednio zależne poszukiwane jest korzystanie z przywilejów systemu jednego podmiotu podatkowego.
- 32 Sąd odsyłający pyta o to, czy ograniczenie to może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego w postaci zapewnienia spójności niderlandzkiego systemu podatkowego w związku z zapobieganiem podwójnemu odliczaniu strat.
- 33 W tym zakresie należy przypomnieć, że wprawdzie z orzecznictwa Trybunału wynika, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie, niemniej jednak aby można było uwzględnić to uzasadnienie, konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem danej ulgi podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku (zob. w szczególności wyrok *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 34 Trybunał oczywiście przyznał w wyroku Papillon (EU:C:2008:659), że zasadniczo taki bezpośredni związek istnieje pomiędzy z jednej strony możliwością przenoszenia strat pomiędzy spółkami grupy a z drugiej strony neutralizacją niektórych transakcji pomiędzy tymi spółkami, takich jak rezerwy na zagrożone wierzytelności lub na ryzyka, zrzeczenie się wierzytelności lub wewnętrzne subwencje, rezerwy na utratę wartości udziałów posiadanych w innych spółkach grupy oraz zbycie aktywów. W wyroku tym Trybunał oparł się na okoliczności, że neutralizacja tych transakcji wewnątrz grupy miała na celu w rozpatrywanym wówczas systemie podatkowym państwa członkowskiego uniknięcie podwójnego opodatkowania strat na poziomie spółek będących rezydentami objętych systemem integracji podatkowej, a także zachowanie spójności tego systemu podatkowego (wyrok Papillon, EU:C:2008:659, pkt 6, 43–50).
- 35 W rzeczywistości bowiem, o ile prawo państwa członkowskiego sporne w wyroku Papillon (EU:C:2008:659) przyznawało korzystanie z integracji podatkowej w konfiguracji, w której spółka będąca pośrednikiem nie była rezydentem, o tyle jednak możliwe było uwzględnienie strat poniesionej przez spółkę pośrednio zależną będącą rezydentem, po raz pierwszy po stronie spółki członkowskiej będącej rezydentem, z powodu integracji podatkowej, i po raz drugi po stronie zależnej spółki pośredniczącej niebędącej rezydentem, z powodu obniżenia wartości wynikających z tych samych strat udziałów w spółce pośrednio zależnej lub wierzytelności przysługujących wobec niej. Owo obniżenie wartości nie mogło być neutralizowane, ponieważ neutralizacja nie mogła być stosowana do spółki pośredniczącej niebędącej rezydentem.
- 36 Niemniej jednak jeden z czynników wyraźnie odróżnia wcześniejsze ramy prawne od ram prawnych niniejszej sprawy.
- 37 W rzeczywistości bowiem art. 13 ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia zasadniczą zasadę zwaną „zwolnieniem udziałów”, która ma zastosowanie do udziałów przekraczających 5% kapitału. Owa zasada rozciąga się na wszystkie podmioty podatkowe, o ile posiadają one przynajmniej 95% kapitału.
- 38 Z powodu zwolnienia udziału nie uwzględnia się przy ustalaniu opodatkowanych zysków podmiotu podatkowego zysków i strat wynikających z posiadania, nabycia lub zbycia udziału. W związku z tym to za pomocą tej ogólnej zasady zwolnienia niderlandzki system podatkowy zmierza do zapobiegania podwójnemu uwzględnianiu strat w ramach jednego podmiotu podatkowego.
- 39 W ten sposób, z czym zgodził się rząd niderlandzki w trakcie rozprawy, mechanizm zwolnienia udziałów został skonstruowany w taki sposób, że spółka dominująca będąca rezydentem nigdy nie będzie mogła uwzględnić strat związanej z udziałem w jednej ze swoich spółek zależnych, i to nawet wówczas, gdy owa spółka zależna ma swoją siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 40 Nie można zatem ustalić żadnego bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem korzyści podatkowej związanej z utworzeniem jednego podmiotu podatkowego i kompensatą tej korzyści poprzez zapłatę określonego podatku.
- 41 W związku z tym ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z prawa krajowego nie może być postrzegane jako uzasadnione poprzez nadrzędny wzgląd interesu ogólnego związany z zapewnieniem spójności systemu podatkowego.
- 42 Ponadto jeżeli rząd niderlandzki zmierzał do uzasadnienia spornego w sprawie głównej ograniczenia ryzykiem uniknięcia opodatkowania, to z utrwalonego orzecznictwa wynika, że taki powód nie stanowi sam w sobie autonomicznego uzasadnienia ograniczenia podatkowego swobody przedsiębiorczości, o ile nie powołuje się na niego w związku ze szczególnym celem zwalczania czysto sztucznych konstrukcji pozbawionych rzeczywistości gospodarczej, których celem jest uniknięcie podatku, który byłby dłużny w normalnych okolicznościach (zob. podobnie wyroki: ICI, C-264/96, EU:C:1998:370,

pkt 26; a także Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 55). Tymczasem, jak się okazuje, nie jest to celem ograniczenia przewidzianego przez system jednego podmiotu podatkowego.

- 43 Z powyższego wynika, że art. 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one prawu państwa członkowskiego, na podstawie którego spółka dominująca będąca rezydentem może utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką pośrednio zależną będącą rezydentem, o ile posiada ona tę spółkę za pośrednictwem jednej lub kilku spółek będących rezydentami, lecz nie może ona tego uczynić, jeżeli posiada ona tę spółkę za pośrednictwem spółek niebędących rezydentami, które nie posiadają stałego zakładu w tym państwie członkowskim.

W przedmiocie pytań w sprawie C-40/13

- 44 Przez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 54 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one prawu państwa członkowskiego, na podstawie którego system jednego podmiotu podatkowego jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem, która posiada spółki zależne będące rezydentami, lecz jego przyznanie jest wyłączone w stosunku do spółek siostrzanych będących rezydentami, których wspólna spółka dominująca nie ma siedziby w tym państwie członkowskim ani nie posiada w nim stałego zakładu.

W przedmiocie istnienia ograniczenia

- 45 W odniesieniu do spółek należy przypomnieć, że ich siedziba w rozumieniu art. 54 TFUE, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako łącznik z porządkiem prawnym danego państwa członkowskiego. Niemniej jednak dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie, w którym przedsiębiorstwo jest rezydentem, mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 49 TFUE bezprzedmiotowym. Swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ma bowiem na celu zagwarantowanie traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie wyroki: *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 43; *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 22; a także *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, pkt 77).
- 46 System jednego podmiotu podatkowego taki jak sporny w postępowaniu głównym stanowi korzyść podatkową dla zainteresowanych spółek. Przyspieszając rozliczenie strat spółek deficytowych poprzez ich bezpośrednie przerzucenie na zyski innych spółek w grupie, rzeczony system przyznaje tej grupie korzyść podatkową (wyrok *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, pkt 32).
- 47 Sporne w postępowaniu głównym uregulowanie ustanawia zatem odmienne traktowanie pomiędzy z jednej strony spółkami dominującymi mającymi siedzibę w Niderlandach, które dzięki systemowi jednego podmiotu podatkowego mogą w szczególności, w celu ustalenia ich podlegającego opodatkowaniu zysku, zaliczyć bezpośrednio straty deficytowych spółek zależnych na zyski spółek zależnych osiągających zyski, a z drugiej strony spółkami dominującymi posiadającymi również spółki zależne w Niderlandach, lecz mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim i nieposiadającymi stałego zakładu w Niderlandach, które zostają wyłączone z korzystania z systemu jednego podmiotu podatkowego, a tym samym z korzyści podatkowej, do której system ten otwiera drogę.
- 48 Ponieważ sporne w postępowaniu głównym przepisy ustawy z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych traktują mniej korzystnie na płaszczyźnie podatkowej sytuacje wspólnotowe w stosunku do sytuacji czysto wewnętrznych, stanowią one zatem zasadniczo zakazane ograniczenie zasady przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (wyrok *Papillon*, EU:C:2008:659, pkt 32).

49 Istnienia takiego ograniczenia nie podważa okoliczność, że wspólna spółka dominująca spółek zależnych podlegających konsolidacji znajduje się na najwyższym poziomie łańcucha udziałów grupy, ponieważ spółki pośredniczące, których siedziba nie znajduje się poza Niderlandami i które nie posiadają w Niderlandach stałego zakładu, nie mogą same tworzyć części wspólnego podmiotu podatkowego, tak jak to wynika z pkt 4 niniejszego wyroku.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

50 Jeżeli chodzi o porównywalność w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 28 niniejszego wyroku, rząd niemiecki podnosi, że to po stronie ostatecznej spółki dominującej niderlandzki system jednego podmiotu podatkowego zmierza do konsolidacji wszystkich wyników grupy, aczkolwiek sytuacja grupy, której spółka dominująca ma swoją siedzibę w Niderlandach, nie jest porównywalna z sytuacją grupy, której spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

51 Niemniej jednak cel systemu jednego podmiotu podatkowego spornego w postępowaniu głównym, którym to celem jest umożliwienie spółkom tej samej grupy konsolidacji podatkowej, tak jakby tworzyły one tylko jednego podatnika, może być równie dobrze osiągnięty zarówno przez grupy, których spółka dominująca jest rezydentem, jak i przez grupy, których spółka dominująca nie jest rezydentem, przynajmniej w odniesieniu do opodatkowania samych spółek siostrzanych opodatkowanych w Niderlandach. Zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 86 opinii, ustawa z 1969 r. o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwia w przypadku grupy, której spółka matka jest rezydentem, konsolidację spółek zależnych.

52 Odmienne traktowanie dotyczące możliwości podatkowego zintegrowania spółek siostrzanych nie jest zatem uzasadnione obiektywną różnicą sytuacji.

53 Nie jest ono również uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego związanym ze spójnością systemu podatkowego w związku z zapobieganiem podwójnemu opodatkowaniu strat, na które powołuje się sąd odsyłający.

54 W rzeczywistości bowiem ani z postanowienia odsyłającego, ani z uwag przedstawionych przed Trybunałem, ani z rozprawy nie wynika, że przyznanie korzystania z systemu jednego podmiotu podatkowego spółkom siostrzanym przerywałoby jakikolwiek bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową a zapłatą określonego podatku w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 34 i 35 niniejszego wyroku.

55 Ponadto, o czym Trybunał przypomniał w pkt 42 niniejszego wyroku, nadrzędny względem interesu ogólnego dotyczący zapobiegania niebezpieczeństwu unikania podatku nie może być podnoszony w autonomiczny sposób.

56 Z powyższego wynika, iż art. 49 TFUE i 54 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one prawu państwa członkowskiego, na podstawie którego system jednego podmiotu podatkowego jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem, która posiada spółki zależne będące rezydentami, lecz system taki wyłącza się w przypadku spółek siostrzanych będących rezydentami, których wspólna spółka dominująca nie ma siedziby w tym państwie członkowskim i nie posiada tam stałego zakładu.

W przedmiocie kosztów

57 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

- 1) **W sprawach C-39/13 i C-41/13 art. 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one prawu państwa członkowskiego, na podstawie którego spółka dominująca będąca rezydentem może utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką pośrednio zależną będącą rezydentem, o ile posiada ona tę spółkę za pośrednictwem jednej lub kilku spółek będących rezydentami, lecz nie może ona tego uczynić, jeżeli posiada ona tę spółkę za pośrednictwem spółek niebędących rezydentami lub nieposiadających stałego zakładu w tym państwie członkowskim.**
- 2) **W sprawie C-40/13 art. 49 TFUE i 54 TFUE powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one prawu państwa członkowskiego, na podstawie którego system jednego podmiotu podatkowego jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem, która posiada spółki zależne będące rezydentami, lecz system taki wyłącza się w przypadku spółek siostrzanych będących rezydentami, których wspólna spółka dominująca nie ma siedziby w tym państwie członkowskim i nie posiada tam stałego zakładu.**

Podpisy