



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 16 kwietnia 2015 r.¹

Sprawa C-66/14

**Finanzamt Linz
przeciwko
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

Przepisy podatkowe — Krajowy podatek dochodowy od osób prawnych — Swoboda przedsiębiorczości na podstawie art. 49 TFUE i art. 43 WE — Zakaz wprowadzania w życie pomocy państwa na podstawie art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE oraz art. 87 ust. 3 zdanie trzecie WE — Opodatkowanie koncernów (austriackie „opodatkowanie grup kapitałowych”) — Ograniczenie dopuszczalności amortyzacji wartości firmy do wypadków nabycia krajowych udziałów kapitałowych

1. Variatio delectat. Po tym jak Trybunał zajmował się już pod różnymi kątami francuskimi², niderlandzkimi³ oraz brytyjskimi⁴ uregulowaniami dotyczącymi opodatkowania koncernów, niniejsze postępowanie bez wątpienia wzbogaci nasze orzecznictwo i uzupełni je o nowe aspekty.

2. Także austriackie prawo podatkowe przewiduje bowiem możliwość opodatkowania koncernów. Zgodnie z nim spółki należące do jednego koncernu mogą – chociaż są pod względem prawnym samodzielne – być traktowane jak jeden podatnik. Jeżeli do takiego koncernu przystąpią nowi członkowie, dokonuje się amortyzacji tzw. wartości firmy nowo nabytego udziału kapitałowego. Oznacza to z reguły stałe zmniejszenie dochodów koncernu w okresie wynoszącym 15 lat, które może sięgać połowy ceny nabycia udziału. Uregulowanie to nie obejmuje jednak nabycia zagranicznych udziałów oraz nabyć dokonywanych przez podatników, którzy jako osoby fizyczne – z natury rzeczy – lub też jako osoby prawne – w wyniku własnej decyzji – nie są objęci uregulowaniami o opodatkowaniu koncernów.

3. Verwaltungsgerichtshof (najwyższy sąd administracyjny Republiki Austrii) podaje niniejszym w wątpliwość zgodność tych różnorodnych wyłączeń z prawem Unii. Dostrzega w związku z tym dwa odmienne zagadnienia z zakresu prawa Unii. Z jednej strony ograniczenie amortyzacji wartości firmy do wypadków nabycia krajowych udziałów kapitałowych przez spółki objęte opodatkowaniem w ramach grupy może stanowić pomoc państwa, której wprowadzanie w życie bez zgody Komisji Europejskiej byłoby zasadniczo zakazane. Z drugiej strony istnieje też możliwość, że naruszona jest swoboda przedsiębiorczości.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Wyrok Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659; zobacz także sprawa Groupe Steria, C-386/14, w toku.

3 — Wyroki: X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89; SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758.

4 — Wyroki: ICI, C-264/96, EU:C:1998:370; Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763; Philips Electronics, C-18/11, EU:C:2012:532; Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200; Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50.

4. Niniejsza sprawa daje Trybunałowi wyjątkową okazję do wyjaśnienia wzajemnego stosunku pomiędzy swobodami podstawowymi a kontrolą pomocy państwa, w zakresie, w jakim przedmiotem oceny jest nierówne traktowanie podmiotów w prawie podatkowym państw członkowskich.

I – Ramy prawne

A – Prawo Unii

5. Artykuł 49 TFUE zapewnia swobodę przedsiębiorczości w sposób następujący:

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu art. 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli”.

6. Artykuł 54 TFUE reguluje zakres stosowania swobody przedsiębiorczości:

„Na potrzeby stosowania postanowień niniejszego rozdziału spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii są traktowane jak osoby fizyczne mające obywatelstwo państwa członkowskiego.

Przez spółki rozumie się spółki prawa cywilnego lub handlowego, a także spółdzielnie oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem tych, których działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysków”.

7. Artykuły 49 TFUE i 54 TFUE odpowiadają art. 43 WE i 48 WE, które obowiązywały do dnia 30 listopada 2009 r.

8. W przedmiocie pomocy przyznawanej przez państwo art. 107 TFUE stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

2. Zgodna z rynkiem wewnętrznym jest:

[...]

3. Za zgodną z rynkiem wewnętrznym może zostać uznana:

[...]”.

9. Artykuł 108 ust. 3 TFUE uzupełnia to uregulowanie w sposób następujący:

„3. Komisja jest informowana, w czasie odpowiednim do przedstawienia [...] uwag, o wszelkich planach przyznania lub zmiany pomocy. Jeśli uznaje ona, że plan nie jest zgodny z rynkiem wewnętrznym w rozumieniu art. 107, wszczyna bezzwłocznie procedurę przewidzianą w ust. 2. Dane państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków, dopóki procedura ta nie doprowadzi do wydania decyzji końcowej”.

10. Artykuły 107 TFUE i 108 TFUE odpowiadają art. 87 WE i 88 WE, które obowiązywały do dnia 30 listopada 2009 r.

B – *Prawo krajowe*

11. Republika Austrii pobiera podatek dochodowy od dochodów osób prawnych, przy czym „opodatkowanie grup kapitałowych” daje osobom prawnym będącym członkami koncernu możliwość wspólnego opodatkowania. W ramach tego opodatkowania grup kapitałowych dokonuje się rozliczenia i opodatkowania wyników podatkowych wszystkich członków grupy na poziomie podmiotu dominującego grupy.

12. Członkami takiej grupy podatkowej mogą być zarówno spółki krajowe, jak i zagraniczne. Spółki zagraniczne nie mogą jednak rozliczać zysków, lecz jedynie – po spełnieniu określonych warunków – straty.

13. W przedmiocie wyceny udziałów kapitałowych w ramach grupy podatkowej § 9 ust. 7 Körperschaftsteuergesetz 1988 (austriackiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r.) w brzmieniu nadanym jej przez Steuerreformgesetz 2005 (ustawę reformującą prawo podatkowe z 2005 r.), zwanej dalej „KStG 1988”, stanowi, co następuje: „(7) Przy ustalaniu zysku nie uwzględnia się odpisów dokonywanych od obniżonych wartości jednostkowych składników przedsiębiorstwa [...] oraz strat z tytułu sprzedaży udziałów kapitałowych na rzecz członków grupy kapitałowej. W przypadku nabycia przez członka grupy kapitałowej bądź główny podmiot grupy kapitałowej [...] udziału w osobie prawnej prowadzącej przedsiębiorstwo i podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu [...], amortyzacji wartości firmy w odniesieniu do bezpośrednio zaangażowanego członka bądź głównego podmiotu grupy kapitałowej od momentu przynależności tej osoby prawnej do grupy przedsiębiorstw należy dokonać w następujący sposób:

- za wartość firmy uznaje się odpowiadającą wielkości udziału różnicę pomiędzy kapitałem własnym uczestniczącej osoby prawnej w rozumieniu prawa handlowego wraz z cichymi rezerwami w postaci niepodlegającego zużyciu majątku trwałego a istotnymi z punktu widzenia obowiązku podatkowego kosztami zakupu, nie więcej jednak niż 50% kosztów zakupu. Wartość firmy podlegającą odliczeniu należy odliczać równomiernie przez okres 15 lat.

[...]

- [...] Amortyzacja wartości firmy może być dokonywana jedynie w okresie przynależności uczestniczącej osoby prawnej [...] do grupy przedsiębiorstw.

[...]

- Kwoty w wysokości 1/15 uwzględnione przy wymiarze podatku zmniejszają [...] istotną z podatkowego punktu widzenia wartość księgową”.

14. Paragraf 10 KStG 1988 zawiera ogólne uregulowanie dotyczące neutralności podatkowej w związku z posiadaniem udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych, które nie ogranicza się do grup podatkowych:

„(2) Z podatku dochodowego od osób prawnych zwolnione są wszelkie zyski ze znaczących udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych. Przyjmuje się istnienie znaczącego udziału kapitałowego w spółce zagranicznej, jeżeli podatnicy objęci stosowaniem § 7 ust. 3 [...] przez okres wynoszący nieprzerwanie przynajmniej jeden rok posiadają w sposób udokumentowany udział kapitałowy wynoszący co najmniej jedną dziesiątą

a) w spółkach zagranicznych, które są porównywalne z krajowymi spółkami kapitałowymi,

[...]

(3) Przy ustalaniu dochodów nie uwzględnia się zysków, strat oraz innych zmian wartości ze znaczących udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych w rozumieniu ust. 2 [...]. Zasada neutralności podatkowej udziału kapitałowego nie obowiązuje zgodnie z następującymi przepisami: 1. Składając deklarację w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych za rok, w którym nabył znaczący udział kapitałowy w spółce zagranicznej, podatnik oświadczy [...], że zyski, straty oraz inne zmiany wartości z tego udziału mają być uwzględniane pod względem podatkowym (opcja na rzecz podatkowego uwzględniania udziału kapitałowego).

[...]”.

II – Postępowanie główne

15. Postępowanie główne dotyczy podatku dochodowego od osób prawnych spółki CEE Holding GmbH oraz jej następcy prawnego – spółki IFN-Holding AG za lata 2006–2010.

16. Obie spółki były w tych latach członkami grupy podatkowej w rozumieniu § 9 KStG 1988. W 2005 r. CEE Holding nabyła wszystkie udziały w słowackiej spółce HSF s.r.o. Od 2008 r. w wyniku połączenia IFN-Holding stała się następcą prawnym CEE Holding.

17. W odniesieniu do udziałów w HSF – CEE Holding oraz IFN-Holding dokonywały rocznej amortyzacji wartości firmy na podstawie § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988 w wysokości około 183 000 EUR. Finanzamt Linz nie uznał jednak tych amortyzacji, ponieważ w jego ocenie są one możliwe jedynie w wypadku udziałów kapitałowych w podmiotach objętych niegraniczonym obowiązkiem podatkowym, zaś HSF ma swoją siedzibę na Słowacji i dlatego nie jest objęta niegraniczonym obowiązkiem podatkowym w Austrii.

18. Zarówno IFN-Holding, jak i jej spółka dominująca IFN Beteiligungs GmbH wniosły skargę na decyzję Finanzamt Linz. W pierwszej instancji skarga została uznana za zasadną, ponieważ stwierdzono, iż § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG narusza swobodę przedsiębiorczości. Orzeczenie to zostało zaskarżone obecnie przez Finanzamt Linz przed Verwaltungsgerichtshof.

III – Postępowanie przed Trybunałem

19. W dniu 11 lutego 2014 r. Verwaltungsgerichtshof zwrócił się do Trybunału na podstawie art. 267 TFUE z następującymi pytaniami:

„1. Czy art. 107 TFUE (wcześniej art. 87 WE) w związku z art. 108 ust. 3 TFUE (wcześniej art. 88 ust. 3 WE) stoi na przeszkodzie krajowemu środkowi, zgodnie z którym przy nabyciu krajowych udziałów należy dokonać amortyzacji wartości firmy zmniejszającej podstawę wymiaru podatku i tym samym obciążenie podatkowe w ramach opodatkowania grupy kapitałowej, podczas gdy przy nabyciu udziałów w innych przypadkach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem dochodowym od osób prawnych taka amortyzacja wartości firmy nie jest dopuszczalna?

2. Czy art. 49 TFUE (wcześniej art. 43 WE) w związku z art. 54 TFUE (wcześniej art. 48 WE) stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi przy nabyciu krajowych udziałów w ramach opodatkowania grupy kapitałowej należy dokonać amortyzacji wartości firmy, podczas gdy przy nabyciu udziałów osoby prawnej niebędącej rezydentem (w szczególności mającej siedzibę w innym państwie członkowskim Unii) taka amortyzacja wartości firmy jest niedopuszczalna?”.

20. W postępowaniu przed Trybunałem stanowiska na piśmie w maju 2014 r. przedłożyły jedna ze stron postępowania głównego IFN-Holding, Republika Austrii oraz Komisja.

IV – Ocena prawna

21. Sąd odsyłający kwestionuje zgodność uregulowania takiego jak austriackie przepisy dotyczące amortyzacji wartości firmy w dwóch aspektach: po pierwsze, w odniesieniu do zakazu wprowadzania w życie pomocy państwa, po drugie, w odniesieniu do swobody przedsiębiorczości. W celu udzielenia odpowiedzi na te pytania należy dokonać wykładni zarówno traktatu FUE, jak i traktatu WE, ponieważ postępowanie główne dotyczy okresu obowiązywania obu traktatów. W celu zapewnienia lepszej przejrzystości poniżej będą jednak cytowane zasadniczo wyłącznie przepisy traktatu FUE.

22. Zanim jednak można będzie odpowiedzieć na pytania prejudycjalne, należy najpierw zbadać ich dopuszczalność.

A – Dopuszczalność

23. W ocenie IFN-Holding oraz Komisji pierwsze pytanie prejudycjalne dotyczące znaczenia przepisów dotyczących pomocy przyznawanej przez państwo jest niedopuszczalne, ponieważ udzielenie odpowiedzi nie jest konieczne do rozstrzygnięcia postępowania głównego.

24. Zgodnie z art. 267 akapit drugi TFUE zasadniczo do kompetencji sądu krajowego należy ocena, czy udzielenie odpowiedzi na pytanie dotyczące wykładni prawa Unii ma znaczenie dla wydania orzeczenia w postępowaniu głównym, jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał może jednak między innymi wtedy odmówić udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne, gdy żądana wykładnia prawa Unii w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem odsyłającym⁵.

5 — Zobacz na przykład wyroki: Kachelmann, C-322/98, EU:C:2000:495, pkt 17; Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 44; FOA, C-354/13, EU:C:2014:2463, pkt 45.

25. W ocenie Komisji IFN-Holding oraz jej spółka dominująca nie mogą powoływać się w postępowaniu głównym – w celu skorzystania ze swej strony z uregulowania dotyczącego amortyzacji wartości firmy – na ewentualne naruszenie przez austriackie uregulowanie zakazu wprowadzania w życie pomocy państwa wynikającego z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE. Takie prawo może wynikać jedynie z naruszenia swobody przedsiębiorczości przez to uregulowanie. Dlatego też dla postępowania głównego jest bez znaczenia, czy w niniejszej sprawie występuje pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

26. Prawdą jest, że podatnik zasadniczo nie może powoływać się na zakaz wprowadzania w życie pomocy państwa wynikający z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE w celu skorzystania z korzyści podatkowej stanowiącej dla innych podatników pomoc państwa⁶. Nie oznacza to jednak, że zagadnienie, czy występujące w niniejszej sprawie austriackie uregulowanie stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, jest bez znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu prawnego występującego w postępowaniu głównym, gdyż znaczenie pytania dotyczącego wykładni prawa Unii dla rozstrzygnięcia sprawy nie jest zasadniczo zależne od tego, czy wspiera ono żądanie określonej strony, lecz od tego, czy ma wpływ na wynik sporu prawnego.

27. Choć sąd odsyłający zaniedbał bliższego wyjaśnienia znaczenia pierwszego pytania prejudycjalnego dla rozstrzygnięcia sprawy, tak jak tego zasadniczo wymaga art. 93 lit. c) regulaminu postępowania, to jednak jego znaczenie dla sporu w postępowaniu głównym jest oczywiste, ponieważ sąd odsyłający mógłby zostać zmuszony – mimo ewentualnego naruszenia swobody przedsiębiorczości przez austriackie uregulowanie, co jest przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego – do odmówienia przyznania podatnikowi požądanej przez niego korzyści podatkowej, aby zastosować się do wynikającego z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE zakazu wprowadzania w życie pomocy państwa. Skutkiem naruszenia zakazu wprowadzania w życie przez krajową pomoc państwa jest mianowicie jej niezgodność z prawem⁷, co z reguły pociąga za sobą nieważność pomocy⁸.

28. IFN-Holding stoi jednak na stanowisku, że także w wypadku gdy austriackie uregulowanie stanowi pomoc państwa, nie można tej spółce odmówić dokonania amortyzacji wartości firmy, o ile zezwala na to swoboda przedsiębiorczości. W ramach prawa pomocy zadanie sądów krajowych ogranicza się bowiem do ochrony praw jednostki aż do momentu podjęcia decyzji przez Komisję. Dlatego też sąd odsyłający przekracza swoje kompetencje, jeżeli za pomocą swojego pierwszego pytania prejudycjalnego dąży do tego, aby z uwagi na zakaz wprowadzania w życie pomocy państwa odmówić podatnikowi ochrony prawnej wynikającej ze swobody przedsiębiorczości.

29. Takie stanowisko jest jednak oparte na błędnym rozumieniu treści zakazu wprowadzania w życie z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE. Co prawda sądy krajowe nie są uprawnione na podstawie art. 107 ust. 2 i 3 TFUE do oceny zgodności pomocy państwa z rynkiem wewnętrznym, gdyż jest to wyłącznie zadaniem Komisji⁹, jednak sytuacja przedstawia się inaczej właśnie w odniesieniu do zakazu wprowadzania w życie z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE, gdyż przepis ten wywołuje bezpośrednie skutki¹⁰. Dlatego też sąd krajowy powinien na przykład nakazać odbiór pomocy państwa

6 — Zobacz podobnie m.in. wyroki: *Banks*, C-390/98, EU:C:2001:456, pkt 80; *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43; *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 51.

7 — Wyroki: *Distribution Federation France i in.*, od C-266/04 do C-270/04 i od C-321/04 do C-325/04, EU:C:2006:657, pkt 30; *Residex Capital IV*, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 28.

8 — Zobacz m.in. wyroki: *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 16, 17; *van Claster i in.*, C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, pkt 63, *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 41; *Centre d'exportation du livre Francis*, C-199/06, EU:C:2008:79, pkt 40.

9 — Zobacz m.in. wyroki: *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 14; *Lornoy i in.*, C-17/91, EU:C:1992:514, pkt 30; *van Claster i in.*, C-261/01 i C-262/01, EU:C:2003:571, pkt 75; *Residex Capital IV*, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 27.

10 — Zobacz m.in. wyroki: *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 11, 13; *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peffauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 26; *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 41.

otrzymanej w sposób sprzeczny z przepisami¹¹. W konsekwencji więc z zakazu wprowadzania w życie mogą wynikać negatywne skutki dla jednostki, chociaż Trybunał częściowo w swoim orzecznictwie podkreślił, że sądy krajowe są zobowiązane do wyciągnięcia konsekwencji „na korzyść” jednostki z naruszenia zakazu wprowadzania w życie¹².

30. Tak jak to jednak wynika w szczególności z nowszego orzecznictwa, sądy krajowe są zobowiązane do ogólnego i wszechstronnego uwzględniania zakazu wprowadzania w życie¹³ i powinny w pełni uwzględniać interes Unii¹⁴. Tak jak to przedstawiłam już w mojej opinii w sprawie *Presidente del Consiglio dei Ministri*, sąd krajowy powinien nie tylko zapewnić ochronę indywidualną, lecz także podjąć wszelkie działania w celu wyegzekwowania zakazu wprowadzania w życie z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE w prawie krajowym¹⁵. Można więc – w celu zapobieżenia rozszerzeniu kręgu beneficjentów sprzecznej z prawem pomocy państwa – podnosić zakaz wprowadzania w życie przeciwko takiemu żądaniu skargi, jakie występuje w niniejszej sprawie, którego celem mogłoby być rozszerzenie zakresu stosowania niezgłoszonej pomocy państwa¹⁶.

31. Tak więc pytanie pierwsze jest dopuszczalne.

32. Jednakże okazało się, że pierwsze pytanie prejudycjalne ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu prawnego występującego w postępowaniu głównym tylko w sytuacji, gdyby Trybunał stwierdził, że austriackie uregulowanie narusza swobodę przedsiębiorczości, co jest przedmiotem drugiego pytania prejudycjalnego. Tylko bowiem w takim wypadku pojawia się w ogóle w postępowaniu głównym zagadnienie, czy można podatnikom zezwolić na podstawie art. 49 TFUE na amortyzację wartości firmy, czy też należy jednak jej zakazać na podstawie art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE. Dlatego też należy najpierw rozpatrzyć drugie pytanie prejudycjalne.

B – *Naruszenie swobody przedsiębiorczości*

33. Tak więc należy najpierw ocenić, czy uregulowanie takie jak rozważane w niniejszej sprawie, które w ramach opodatkowania grupowego zezwala na dokonanie amortyzacji wartości firmy jedynie w odniesieniu do krajowych udziałów kapitałowych, narusza art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE.

1. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości

34. Artykuł 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE oraz art. 54 TFUE zakazują zasadniczo ograniczeń w zakładaniu przez spółki z państw członkowskich spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

11 — Zobacz m.in. wyrok *Residex Capital IV*, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 33–36 i przytoczone tam orzecznictwo.

12 — Zobacz wyroki: *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires i Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon*, C-354/90, EU:C:1991:440, pkt 12.; *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peffauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 27.

13 — Zobacz wyroki: *CELF i ministre de la Culture et de la Communication*, C-199/06, EU:C:2008:79, pkt 41; *Residex Capital IV*, C-275/10, EU:C:2011:814, pkt 29.

14 — Wyrok *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 48.

15 — Zobacz moja opinia w sprawie *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:420, pkt 119–122.

16 — Zobacz podobnie wyrok *Transalpine Ölleitung in Österreich*, C-368/04, EU:C:2006:644, pkt 49.

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zakaz ten nie dotyczy wyłącznie państw przyjmujących, lecz zakazuje również państwom pochodzenia ograniczania podejmowania działalności przez spółki w innym państwie członkowskim¹⁷. Ograniczenie takie należy przyjąć w wypadku niekorzystnego nierównego traktowania krajowej spółki dominującej posiadającej zagraniczną spółkę zależną w porównaniu do traktowania krajowej spółki dominującej posiadającej krajową spółkę zależną¹⁸.

36. W niniejszej sprawie z § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988 wynika, że austriacka spółka w ramach opodatkowania grup kapitałowych w wypadku nabycia udziału kapitałowego w innej spółce może skorzystać z korzyści podatkowej w postaci amortyzacji wartości firmy wyłącznie wtedy, gdy nabyta spółka podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Austrii, co oznacza, iż jej siedziba znajduje się w kraju. Taka amortyzacja nie jest natomiast dopuszczalna, jeżeli nabyta spółka ma siedzibę w innym państwie członkowskim. Takie nierówne traktowanie ogranicza nabywanie udziałów kapitałowych w spółkach zależnych z siedzibą w innym państwie członkowskim. Jako że w ramach swobody przedsiębiorczości nabycie takiego udziału kapitałowego jest równoważne z założeniem spółki zależnej¹⁹, uregulowanie to ogranicza możliwość prowadzenia działalności przez austriackie spółki w innych państwach członkowskich.

37. Republika Austrii nie może zakwestionować okoliczności, że amortyzacja wartości firmy stanowi korzyść podatkową, zwracając uwagę na to, iż może występować też ujemna wartość firmy, która powoduje zwiększenie zysku, a zatem wywołuje niekorzystne skutki podatkowe. Po pierwsze, istnienie takiej możliwości nie zmienia faktu, iż w wypadku dodatniej wartości firmy mimo to istnieje korzyść podatkowa. Po drugie, z definicji wartości firmy z § 9 ust. 7 zdanie drugie tiret pierwsze KStG 1988 – ustalonej jako różnica pomiędzy kapitałem własnym wraz z określonymi cichymi rezerwami a kosztami zakupu – wynika, iż ujemna wartość firmy powstaje jedynie w wypadku, gdy – upraszczając – cena sprzedaży jest niższa niż oczekiwane przychody w wypadku natychmiastowej likwidacji spółki. Ujemna wartość firmy wskazuje zatem na to, że oczekiwania co do zysków zakupionej spółki są negatywne. Nabycie takiej spółki mogłoby stanowić rzadki wyjątek.

38. Tak więc niniejsze uregulowanie ogranicza swobodę przedsiębiorczości dla takich austriackich spółek jak te, które są stronami postępowania głównego.

2. Obiektywna porównywalność sytuacji

39. W niektórych orzeczeniach Trybunał przyjmuje, że niekorzystne nierówne traktowanie spółki dominującej z zagraniczną spółką zależną w stosunku do spółki dominującej z krajową spółką zależną nie ma miejsca, jeżeli dotyczy to sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne²⁰.

40. Już w wyroku Rewe Zentralfinanz Trybunał stwierdził, że spółki dominujące w odniesieniu do strat w związku z odpisami aktualizacyjnymi od wartości udziałów w spółkach zależnych znajdują się w porównywalnej sytuacji, niezależnie od tego, czy dotyczy to krajowych udziałów kapitałowych, czy też udziałów w innym państwie członkowskim²¹. Co prawda Trybunał nawiązywał tam – między innymi – do okoliczności, że zyski spółek zależnych w obu wypadkach nie podlegają opodatkowaniu w ramach przedsiębiorstwa spółki dominującej, co nie występuje w niniejszej sprawie w ramach opodatkowania grupy kapitałowej, gdyż w ramach takiej grupy właśnie przewiduje się na poziomie

17 — Zobacz np. wyroki: Daily Mail i General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, pkt 16; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 35; Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 18.

18 — Zobacz np. wyroki: Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 19; Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 23.

19 — Zobacz podobnie wyrok Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 25–31.

20 — Zobacz m.in. wyroki: Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 32–36; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20; SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28; zob. jednak z drugiej strony m.in. wyroki: ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 23–30; Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 34, 35; Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 23, 24 – które nie wspominają o takiej możliwości.

21 — Wyrok Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 34.

spółki dominującej opodatkowanie zysków krajowych spółek zależnych, Komisja jednak słusznie wskazała, że w niniejszej sprawie dokonuje się amortyzacji wartości firmy całkowicie niezależnie od tego, czy krajowa spółka zależna w ogóle osiągnęła zyski. Zaliczanie zysków spółki zależnej do dochodów spółki dominującej nie ma zatem żadnego znaczenia dla obiektywnej porównywalności sytuacji krajowych i zagranicznych udziałów kapitałowych w ramach uregulowania będącego przedmiotem sporu.

41. Ponadto Trybunał w wyroku X Holding, dotyczącym również opodatkowania koncernu, uznał za wystarczające do przyjęcia obiektywnej porównywalności sytuacji, że spółka dominująca zarówno w odniesieniu do krajowych spółek zależnych, jak i do zagranicznych spółek zależnych dąży do uzyskania korzyści wynikającej z określonego uregulowania podatkowego²². Choć Trybunał ostatnio w wyroku Nordea Bank Danmark zastosował, jak się wydaje, surowsze kryteria dotyczące obiektywnej porównywalności sytuacji, uznając, że sytuacja krajowych i zagranicznych zakładów zasadniczo nie jest obiektywnie porównywalna²³, to wydaje się też – zgodnie z jego najnowszym wyrokiem Komisja/Zjednoczone Królestwo – że nie zamierza on przenosić tych kryteriów na spółki zależne²⁴.

42. Republika Austrii zaprzecza natomiast obiektywnej porównywalności sytuacji, gdyż zgodnie z § 10 KStG 1988 zagraniczne udziały kapitałowe, w przeciwieństwie do udziałów krajowych, są zasadniczo traktowane neutralnie pod względem podatkowym. Ten argument może jednak zostać wyjaśniony tylko w ramach przeprowadzonej poniżej oceny uzasadnienia dla istniejącego ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Odmienne traktowanie krajowych i zagranicznych spółek zależnych w wyniku związków występujących w systemie podatkowym państwa członkowskiego może być bowiem dopuszczalne jedynie przy uwzględnieniu przesłanek, które zostały ustalone przez orzecznictwo dla względu uzasadniającego zapewnienie spójności podatkowej.

43. Tak więc niniejsze niekorzystne nierówne traktowanie nabycia zagranicznej spółki zależnej nie jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości z tego powodu, że dotyczy sytuacji, która nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją krajową.

3. Uzasadnienie

44. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości może jednak być uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego²⁵.

45. W swoim utrwalonym orzecznictwie Trybunał uznaje, że państwa członkowskie mogą ograniczać swobody podstawowe w celu zapewnienia spójności ich systemów podatkowych²⁶.

22 — Zobacz wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 24.

23 — Zobacz wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24.

24 — Zobacz wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, w kontekście mojej opinii w tej sprawie, EU:C:2014:2321, pkt 25, 26.

25 — Zobacz m.in. wyroki: Lankhorst-Hohorst, C-324/00, EU:C:2002:749, pkt 33; Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 33; Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23.

26 — Zobacz m.in. wyroki: Bachmann, C-204/90, EU:C:1992:35, pkt 28; Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 42; Test Claimants in the Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, pkt 68; Papillon, EU:C:2008:659, pkt 43; SCA Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 33; Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 48.

46. W tym celu należy stwierdzić istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe²⁷, i to zasadniczo u tego samego podatnika i w ramach tego samego podatku²⁸. W takim układzie można odmówić przyznania ulgi podatkowej podmiotowi, któremu przysługuje swoboda podstawowa, jeżeli nie dotyczy go też obciążenie podatkowe, które w systemie podatkowym państwa członkowskiego jest nierozzerwalnie związane z pożądaną korzyścią podatkową. W ten sposób można uniknąć przyznania „nieuzasadnionej” korzyści podatkowej²⁹.

47. Bezpośredni charakter związku pomiędzy korzyścią a obciążeniem powinien być oceniany z punktu widzenia celu uregulowania podatkowego³⁰, a dla przyjęcia bezpośredniego związku wymagane jest co najmniej, aby korzyść podatkowa była zależna od obciążenia podatkowego. Tak więc zgodnie z systemem podatkowym państwa członkowskiego korzyść podatkowa nie może wystąpić bez podatkowego obciążenia³¹.

48. W taki sam sposób Trybunał wymaga bezpośredniego związku także w prawie podatku VAT dla stwierdzenia, że dostawa towarów lub świadczenie usług ma charakter „odpłatny”³², czyli następuje w zamian za świadczenie wzajemne, co prowadzi do opodatkowania zdarzenia³³. Dlatego też rzecznik generalny P. Mengozzi słusznie wskazywał na „konkretny skutek kompensacyjny”, który musi zostać stwierdzony w ramach względu uzasadniającego zapewnienia spójności podatkowej pomiędzy podatkową korzyścią a podatkowym obciążeniem³⁴. Podatkowa korzyść w ramach systemu podatkowego państwa członkowskiego musi zatem stanowić państwowe „świadczenie wzajemne” w zamian za określone obciążenie podatkowe.

49. W niniejszym postępowaniu wskazuje się na szereg obciążeń podatkowych występujących w austriackim systemie podatkowym, w stosunku do których „świadczeniem wzajemnym” może być korzyść podatkowa w postaci amortyzacji wartości firmy.

27 — Zobacz na przykład wyroki: Svensson i Gustavsson, C-484/93, EU:C:1995:379, pkt 18; ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, pkt 29; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 62; Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, pkt 58; Komisja/Niemcy, C-211/13, EU:C:2014:2148, pkt 36.

28 — Zobacz m.in. wyroki: Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, pkt 57; Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, pkt 30; DI VI Finanziara SAPA di Diego Della Valle, C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 47; Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 49; w przedmiocie wyjątków od tej zasady zob. w szczególności wyroki: Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 45, 46; Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 47–49; zob. dodatkowo moja opinia w sprawie Manninen, C-319/02, EU:C:2004:164, pkt 50–65.

29 — Zobacz wyrok Komisja/Węgry, C-253/09, EU:C:2011:795, pkt 75.

30 — Zobacz na przykład wyroki: Deutsche Shell, C-293/06, EU:C:2008:129, pkt 39; Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709, pkt 47; Emerging Markets Series of DEA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 92; zob. podobnie już wyrok Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 43.

31 — Zobacz podobnie wyroki: Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/09, EU:C:2009:377, pkt 73; Komisja/Portugalia, C-493/09, EU:C:2011:635, pkt 39; Komisja/Niemcy, C-284/09, EU:C:2011:670, pkt 87; Santander Asset Management SGIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 52; Emerging Markets Series of DEA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, pkt 93; Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 51.

32 — Zobacz art. 2 ust. 1 lit. a) i c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) i art. 2 pkt. 1 obowiązującej przed nią szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

33 — Zobacz m.in. wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13–20; Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, pkt 12–17; zob. podobnie opinia rzecznika generalnego Ch. Stix-Hackl w sprawie Bertelsmann, C-380/99, EU:C:2001:129, pkt 32.

34 — Opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie Beker i Beker, C-168//11, EU:C:2012:452, pkt. 56.

a) Zaliczenie zysku spółki zależnej

50. W pierwszej kolejności Republika Austrii wskazuje na bezpośredni związek pomiędzy amortyzacją wartości firmy a podatkowym zaliczeniem wyników spółki zależnej na rzecz spółki dominującej. Zaliczenie to jest mianowicie zróżnicowane w zależności od tego, czy dotyczy ono krajowej, czy też zagranicznej spółki zależnej. Z jednej strony w ramach opodatkowania grup kapitałowych na rzecz spółki dominującej zalicza się jedynie zysk krajowych spółek zależnych, a nie zysk zagranicznych spółek zależnych; z drugiej strony straty krajowych spółek zależnych są zaliczane na rzecz spółki dominującej w sposób trwały, zaś straty zagranicznych spółek zależnych jedynie tymczasowo.

51. Dla oceny spójności podatkowej znaczenie ma jedynie określone obciążenie podatkowe. Dlatego też w ramach zaliczania wyniku można dostrzegać kompensacyjne obciążenie jedynie w opodatkowaniu zysku spółki zależnej na poziomie spółki dominującej, gdyż zaliczenie straty stanowi dla spółki dominującej korzyść podatkową.

52. Obciążenie w postaci zaliczenia zysku powstaje co prawda u tego samego podatnika, a mianowicie w spółce dominującej, oraz w ramach tego samego podatku, a mianowicie austriackiego podatku dochodowego od osób prawnych, jednakże amortyzacja wartości firmy z tytułu udziału kapitałowego w spółce zależnej zgodnie z austriackim prawem regulującym podatek dochodowy od osób prawnych nie jest uzależniona od tego, czy spółka zależna osiąga zyski zaliczane na rzecz spółki dominującej.

53. Co prawda stoję na stanowisku, że także sama możliwość opodatkowania zysku może stanowić obciążenie podatkowe w ramach podatkowej spójności³⁵, jednak także w tym zakresie nie można stwierdzić bezpośredniego związku z amortyzacją wartości firmy, ponieważ także w wypadku spółki zależnej założonej w kraju przez spółkę dominującą, czyli w stosunku do spółki zależnej, która nie została nabyta, dokonuje się zaliczenia zysku spółki zależnej. W takim wypadku brak jest możliwości dokonania amortyzacji wartości firmy, gdyż nie została ona nabyta. Zaliczenie zysku spółki zależnej następuje zatem niezależnie od amortyzacji wartości firmy, w której posiadany jest udział kapitałowy. W tym zakresie nie występuje pomiędzy oboma zdarzeniami bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa.

54. Staje się to jeszcze bardziej widoczne, gdy uwzględni się, że zaliczanie zysku spółki zależnej pozostaje w bezpośrednim związku z inną korzyścią podatkową niż amortyzacja wartości firmy. Zgodnie z orzecznictwem istnieje bowiem „symetryczna logika” uwzględniania zysków i strat³⁶. Dlatego też istnieje bezpośredni związek pomiędzy zaliczeniem zysku spółki zależnej na rzecz spółki dominującej a jednoczesnym uwzględnieniem straty tej spółki zależnej. Z ograniczenia zaliczenia zysków do krajowych spółek zależnych może wynikać zatem jedynie uzasadnienie dla takiego rozwiązania w ramach austriackiego systemu opodatkowania grup kapitałowych, które uzależnienia zaliczanie strat zagranicznych spółek zależnych na rzecz spółek dominujących od spełnienia określonych przesłanek³⁷.

55. Tak więc zaliczanie zysku spółki zależnej nie pozostaje w bezpośrednim związku z amortyzacją wartości firmy z tytułu udziału kapitałowego w niej. Okoliczność, iż zyski z zagranicznych spółek zależnych nie podlegają zaliczeniu w ramach opodatkowania grup kapitałowych, nie uzasadnia zatem istniejącego ograniczenia.

35 — Zobacz podobnie moja opinia w sprawie X, C-686/13, EU:C:2015:31, pkt 49–55 i przytoczone tam orzecznictwo.

36 — Zobacz wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 65–69.

37 — Zobacz podobnie m.in. wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763; Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50.

b) Neutralność podatkowa udziału kapitałowego w zagranicznej spółce zależnej

56. Jako dalszy powód uzasadniający stosowanie występującego w niniejszej sprawie ograniczenia w celu zachowania spójności podatkowej Republika Austrii wskazuje okoliczność, iż udziały kapitałowe w zagranicznych spółkach są wszechstronnie traktowane neutralnie pod względem podatkowym w ramach opodatkowania grup kapitałowych. Na podstawie uregulowania zawartego § 10 ust. 2 i 3 KStG 1988, dotyczącego znaczących udziałów kapitałowych w spółkach zagranicznych, nie uwzględnia się pod względem podatkowym przychodów, wpływów ze zbycia ani też zmian wartości udziału kapitałowego w zagranicznej spółce zależnej.

57. Skutkiem neutralnego traktowania pod względem podatkowym jest w szczególności – w ocenie Republiki Austrii – okoliczność, iż w wypadku sprzedaży udziału kapitałowego w zagranicznej spółce zależnej zysk nie podlega opodatkowaniu. Opodatkowanie zysku ze sprzedaży, które, przeciwnie, ma miejsce w wypadku udziałów w krajowych spółkach zależnych, jest jednak konieczne, aby skompensować uprzednią amortyzację wartości firmy.

58. U podłoża argumentacji Republiki Austrii znajduje się koncepcja symetrii pomiędzy opodatkowaniem zysków i uwzględnieniem strat, która znalazła już wielokrotnie swój wyraz w orzecznictwie³⁸. W szczególności w wyroku K Trybunał uznał, iż pomiędzy uwzględnieniem strat powstających w inwestycji kapitałowej z jednej strony a opodatkowaniem zysków z takiej inwestycji z drugiej strony istnieje bezpośredni związek w rozumieniu spójności podatkowej³⁹.

59. Tak więc odmowa przyznania korzyści podatkowej w postaci uwzględnienia straty, w niniejszej sprawie amortyzacji wartości firmy w wypadku nabycia udziału kapitałowego, może być zasadniczo uzasadniona w celu zapewnienia spójności podatkowej, jeżeli dany podatnik nie podlega także obciążeniu w postaci opodatkowania korespondującego zysku, tak jak w niniejszej sprawie, opodatkowania zysku ze sprzedaży udziału. Także podatnik IFN-Holding przyznaje, że w wypadku przyznania prawa do amortyzacji wartości firmy w związku z jego zagranicznymi udziałami kapitałowymi opodatkowaniu powinien podlegać także zysk z ich sprzedaży.

60. Niemniej jednak w niniejszej sprawie takie uzasadnienie jest wykluczone.

61. Austriackie prawo podatku dochodowego od osób prawnych nie przewiduje wcale powiązania korzyści podatkowej w postaci amortyzacji wartości firmy z obciążeniem podatkowym w formie opodatkowania zysku ze sprzedaży udziału. Nie można bowiem skorzystać z amortyzacji wartości firmy także w wypadku, gdy podatnik zgodnie z § 10 ust. 3 pkt 1 KStG 1988 wykona prawo opcji na rzecz podatkowego uwzględnienia udziału kapitałowego i spowoduje, iż zbycie takiego udziału będzie opodatkowane. Jeżeli więc zgodnie z austriackim systemem uregulowań prawnych odmawia się amortyzacji wartości firmy dla zagranicznego udziału kapitałowego niezależnie od tego, czy taki udział jest traktowany neutralnie pod względem podatkowym, uregulowanie to wyraźnie nie dąży do osiągnięcia celu w postaci stworzenia związku pomiędzy odmową dokonania amortyzacji wartości firmy a neutralnością podatkową udziału kapitałowego.

38 — Zobacz m.in. wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 45; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 58; Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 32, 33.

39 — Wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 69.

62. Nawet jeśli zgodnie z argumentacją Republiki Austrii założyć istnienie takiego celu, należałoby uwzględnić stałe orzecznictwo, zgodnie z którym krajowe uregulowanie jest traktowane jako nadające się do osiągnięcia celu jedynie wtedy, gdy realizuje go w sposób spójny i systematyczny⁴⁰, czyli jest konsekwentne. W każdym wypadku ten wymóg nie byłby spełniony z uwagi na opcję wynikającą z § 10 ust. 3 pkt 1 KStG 1988, gdyż w kontekście przyjętego celu uregulowania nie zostałyby zachowana jego spójność, jeżeli mimo wykonania prawa opcji na rzecz podatkowego uwzględniania udziału kapitałowego nadal wykluczano by uprawnienie do amortyzacji wartości firmy.

63. Zatem także istniejąca zasadniczo w prawie austriackim neutralność podatkowa udziału kapitałowego w zagranicznej spółce zależnej nie uzasadnia – w wypadku takich udziałów – odmowy uprawnienia do dokonywania amortyzacji wartości firmy.

c) Takie samo traktowanie nabycia zakładu i spółki zależnej

64. W końcu należy jeszcze ocenić zachowanie spójności podatkowej jako względ uzasadniający pod kątem celu, z którym rząd austriacki powiązał swój projekt ustawy dotyczący wprowadzenia amortyzacji wartości firmy w odniesieniu do krajowych spółek zależnych.

65. Zgodnie z informacjami sądu odsyłającego tym celem jest zrównanie nabycia udziału kapitałowego w będącej odrębnym podmiotem prawnym spółce zależnej z nabyciem zakładu nieposiadającego odrębnej podmiotowości prawnej. Podczas gdy w przypadku nabycia zakładu amortyzacja wartości firmy jest zgodnie z prawem austriackim ogólnie dopuszczalna, uregulowanie będące przedmiotem sporu w niniejszej sprawie tworzy taką możliwość – w ramach opodatkowania grup kapitałowych – także w przypadku nabycia spółki zależnej.

66. W kontekście tego celu Republika Austrii argumentuje, że słusznie odmawia się prawa do amortyzacji wartości firmy w związku z udziałami kapitałowymi w zagranicznych spółkach zależnych, gdyż także w wypadku nabycia zagranicznego zakładu brak jest możliwości amortyzacji wartości firmy. Taka sytuacja występuje w każdym wypadku, gdy w danej umowie w sprawie unikania podwójnego opodatkowania uzgodniono metodę wyłączenia dla dochodów zagranicznego zakładu i w związku z tym Austria nie posiada prawa do opodatkowania tego dochodu.

67. Jednakże niezależnie od kwestii, czy cel zrównania nabycia krajowych i zagranicznych spółek zależnych oraz zakładów w ogóle może spełnić wymogi względu uzasadniającego – zapewnienia spójności podatkowej, cel ten nie został jednak w żadnym razie zrealizowany w sposób spójny i systematyczny, tak jak jest to wymagane przez orzecznictwo⁴¹. Jak trafnie podnosi IFN-Holding, zrównanie nie następuje zwłaszcza w sytuacji, gdy dochody zagranicznego zakładu zgodnie z odpowiednią umową o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegają opodatkowaniu w Austrii na podstawie metody zaliczenia. W takim wypadku uwzględnia się także w zakładach zagranicznych amortyzację wartości firmy, gdyż dochody tego zakładu – przy zaliczeniu podatku zagranicznego – podlegają opodatkowaniu w Austrii. Uregulowanie oceniane w niniejszej sprawie nie uzależnia jednak wyłączenia amortyzacji wartości firmy w wypadku udziałów w zagranicznych spółkach zależnych od tego, czy z państwem siedziby spółki zależnej uzgodniono w stosunku do dochodów zakładów metodę wyłączenia, czy też zaliczenia.

40 — Zobacz w szczególności wyroki: Hartlauer, C-169/07, EU:C:2009:141, pkt 55; Komisja/Włochy, C-531/06, EU:C:2009:315, pkt 66; Blanco Pérez i Chao Gómez, C-570/07 i C-571/07, EU:C:2010:300, pkt 94; Petersen, C-341/08, EU:C:2010:4, pkt 53; Blanco, C-344/13 i C-367/13, EU:C:2014:2311, pkt 39.

41 — Zobacz powyżej pkt 62.

68. Tak więc wzgląd uzasadniający w postaci zapewnienia spójności systemu podatkowego państwa członkowskiego również nie znajduje zastosowania odnośnie do celu zrównania nabycia udziału kapitałowego w samodzielnej pod względem prawnym spółce zależnej z nabyciem niesamodzielnego pod względem prawnym zakładu.

d) Wniosek

69. Jako że nie można dostrzec dalszych względów uzasadniających, występujące w niniejszej sprawie ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie jest ostatecznie uzasadnione przez nadrzędny wzgląd interesu ogólnego.

4. Odpowiedź na drugie pytanie prejudycjalne

70. Tak więc na drugie pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, że uregulowanie takie jak rozważane w niniejszej sprawie, które w ramach opodatkowania grup kapitałowych zezwala na amortyzację wartości firmy jedynie w odniesieniu do krajowych udziałów kapitałowych, narusza art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE lub też art. 43 WE w związku z art. 48 WE.

C – Naruszenie zakazu wprowadzania w życie pomocy państwa

71. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający pragnie dowiedzieć się dodatkowo, czy uregulowanie takie jak § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988, dotyczące amortyzacji wartości firmy w ramach opodatkowania grup kapitałowych, narusza zakaz wprowadzania w życie pomocy państwa wynikający z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE w związku z art. 107 ust. 1 TFUE. Ponieważ w ramach badania drugiego pytania prejudycjalnego stwierdzono naruszenie swobody przedsiębiorczości przez austriackie uregulowanie, należy udzielić odpowiedzi także na pierwsze pytanie prejudycjalne w celu wyjaśnienia, czy prawo Unii w konsekwencji przyznaje takiemu podatnikowi jak IFN-Holding prawo do skorzystania z amortyzacji wartości firmy⁴².

72. Artykuł 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE stanowi, że państwo członkowskie nie może wprowadzać w życie projektowanych środków pomocy, dopóki Komisja nie wyda decyzji końcowej. Uregulowanie to zawiera w sobie zakaz wprowadzania w życie środków pomocy, które po przystąpieniu do Unii zostały po raz pierwszy przyjęte przez przystępujące państwo członkowskie i nie zostały zgłoszone. Dwie ostatnie przesłanki są spełnione przez uregulowanie zawarte w § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988, gdyż zgodnie z informacjami sądu odsyłającego uregulowanie to zostało ogłoszone w austriackim dzienniku urzędowym w 2004 r. i do momentu wydania postanowienia w sprawie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zostało zgłoszone Komisji.

73. Zakaz wprowadzania w życie środków pomocy z art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE stałby zatem na przeszkodzie rozważanemu uregulowaniu dotyczącemu amortyzacji wartości firmy, jeżeli zgodnie z definicją zawartą w art. 107 ust. 1 TFUE jest to pomoc państwa. Musiałaby być to korzyść przyznawana przez państwo lub przy użyciu zasobów państwowych⁴³, która zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, w zakresie, w jakim wpływa to na wymianę handlową między państwami członkowskimi.

42 — Zobacz powyżej pkt 32.

43 — Zobacz m.in. wyroki: Hiszpania/Komisja, C-342/96, EU:C:1999:210, pkt 41; Altmark Trans i Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, EU:C:2003:415, pkt 84; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 21.

1. Korzyść podatkowa

74. Korzyść podatkowa, która wprawdzie nie jest związana z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia beneficjentów w sytuacji finansowej lepszej od innych podatników, jest objęta art. 107 ust. 1 TFUE⁴⁴.

75. Dlatego też niniejsze uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy jest zasadniczo objęte art. 107 ust. 1 TFUE, gdyż przez okres wynoszący 15 lat obniża dla niektórych podatników podstawę opodatkowania austriackim podatkiem dochodowym od osób prawnych i powoduje przez to obniżenie podatku w ciągu wielu okresów podatkowych.

76. IFN-Holding oraz Republika Austrii zgłaszają jednak wątpliwość, czy w ogóle powstaje korzyść. Strony te podnoszą, że co prawda § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988 umożliwia amortyzację wartości firmy w ramach opodatkowania grupy kapitałowej, jednak zdanie pierwsze tego przepisu jednocześnie wyklucza amortyzację udziału kapitałowego z uwagi na pozostałe późniejsze obniżenia wartości.

77. Jednakże argument ten nie może wzruszyć tezy, iż amortyzacja wartości firmy jako taka stanowi korzyść podatkową. Korzyść ta nie zostaje usunięta przez wyłączenie możliwości innych odpisów amortyzacyjnych w wypadku udziału kapitałowego w ramach opodatkowania grupy kapitałowej. Podczas gdy bowiem amortyzacja wartości firmy następuje w wypadku każdego nabycia udziału kapitałowego, tylko w poszczególnych wypadkach mają miejsce inne późniejsze zmniejszenia wartości udziału. Ponadto wyłączenie innych odpisów w ramach opodatkowania grupy kapitałowej dotyczy wszystkich udziałów kapitałowych, a nie tylko tych, które uprawniają do amortyzacji wartości firmy. Tym samym amortyzacja wartości firmy w poszczególnych wypadkach prowadzi do korzystnego odstępstwa od tej ogólnej zasady.

78. W konsekwencji więc austriackie uregulowanie zapewnia korzyść w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

2. Selektowność korzyści

79. Sąd odsyłający ma słusznie wątpliwości przede wszystkim co do tego, czy z uregulowaniem dotyczącym amortyzacji wartości firmy związane jest „sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów”, czyli czy zapewnia ono „selektywną” korzyść w rozumieniu orzecznictwa.

a) Selektowność w prawie podatkowym

80. Ocena tej selektowności związana jest w wypadku uregulowań podatkowych z pewnymi trudnościami.

81. Za punkt wyjścia w orzecznictwie stale przyjmuje się, iż uregulowanie podatkowe nie jest selektywne, jeżeli znajduje zastosowanie bez różnicowania do wszystkich podmiotów gospodarczych⁴⁵. Zgodnie z orzecznictwem nie można jednak przyjąć selektowności uregulowania podatkowego jedynie na podstawie okoliczności, iż dane uregulowanie podatkowe przynosi korzyści wyłącznie tym

44 — Zobacz m.in. wyroki: Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, pkt 14; Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 72; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 23.

45 — Zobacz np. wyroki: Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peffauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 35; Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 73; 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 39; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 23.

przedsiębiorstwom, które spełniają jego przesłanki⁴⁶. Jednakże z drugiej strony nie można też oczywiście zaprzeczyć selektywności wyłącznie z uzasadnieniem, iż wszystkie podmioty gospodarcze bez zróżnicowania mogą skorzystać z danej regulacji podatkowej, jeżeli tylko spełnią jej przesłanki, gdyż w takim wypadku można byłoby zawsze kwestionować selektywność uregulowania podatkowego.

82. Dlatego też w wypadku korzyści podatkowych orzecznictwo określiło szczególne przesłanki dla stwierdzenia ich selektywności. Stosownie do tego decydujące znaczenie ma kwestia, czy przesłanki dla korzyści podatkowej zostały wybrane zgodnie z kryteriami krajowego systemu podatkowego w sposób niedyskryminujący⁴⁷. W tym celu należy najpierw ustalić ogólnie wiążące lub „normalne” uregulowanie podatkowe obowiązujące w danym państwie członkowskim, a następnie na podstawie tego ogólnego lub „normalnego” uregulowania podatkowego w kolejnym kroku ocenić, czy korzyść przyznana przez dany środek podatkowy ma charakter selektywny, ponieważ ustanawia odstępstwo od systemu powszechnego, wprowadzając zróżnicowanie podmiotów gospodarczych, znajdujących się jednak, w świetle celu wyznaczonego systemowi podatkowemu danego państwa członkowskiego, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej⁴⁸. Nawet jeżeli przesłanki te są spełnione, korzyść może być uzasadniona istotą lub ogólnymi celami regulacji, której część stanowi, w szczególności jeżeli uregulowanie to wynika bezpośrednio z podstawowych lub przewodnich zasad krajowego systemu podatkowego⁴⁹.

83. Taka ocena równoważności uregulowań podatkowych jest konieczna w celu ustalenia ich selektywności, ponieważ korzyści podatkowe – inaczej niż subwencje w ścisłym rozumieniu w formie świadczeń pieniężnych – pojawiają się w ramach systemu podatkowego, którym przedsiębiorstwo jest objęte stale i nieuchronnie. Systemy podatkowe zapewniają w różnorodny sposób korzyści, które często służą jedynie temu, aby zrealizować określony cel podatku. Jednak zgodnie z orzecznictwem korzyści, które nie są subwencjami w ścisłym rozumieniu, mogą zostać uznane za pomoc państwa tylko wtedy, gdy mają taki sam charakter i identyczne skutki⁵⁰. Jedynie w wypadku, gdy państwo członkowskie wykorzystuje swój istniejący system podatkowy jako środek do podziału środków pieniężnych na cele, które są umiejscowione poza systemem podatkowym, istnieje wystarczająca podstawa do zrównania takich korzyści podatkowych z subwencjami w ścisłym rozumieniu⁵¹.

84. Z tego stwierdzenia wynika jednak też, iż samo nieuzasadnione nierówne traktowanie w ramach systemu podatkowego państwa członkowskiego nie wystarcza do stwierdzenia selektywności korzyści podatkowej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE, gdyż z tego stwierdzenia wynika jedynie, że uregulowanie podatkowe ma taki sam charakter i skutki jak subwencje w ścisłym rozumieniu.

85. Jednakże zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE beneficjentami subwencji muszą być ponadto „niektóre przedsiębiorstwa” lub producenci „niektórych towarów”. Dlatego też Trybunał w szczególności w wyroku Gibraltar stwierdził, że przedsiębiorstwa będące beneficjentami uregulowania podatkowego powinny być oznaczone w nim jako grupa uprzywilejowana ze względu na ich cechy szczególne⁵². Tak

46 — Zobacz podobnie w szczególności wyrok 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, pkt 42.

47 — Zobacz podobnie wyrok Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 53.

48 — Zobacz wyroki: Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:201:550, pkt 49; P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 19; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 35.

49 — Zobacz wyroki: Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:201:550, pkt 65, 69; P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22; zob. podobnie w szczególności wyroki: Włochy/Komisja, 173/73, EU:C:1974:71, pkt 33; Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peffauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, pkt 42; Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 145; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 42, 43.

50 — Zobacz w szczególności wyroki: De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/Wysoka Władza, 30/59, EU:C:1961:2, s. 43; Air Liquide Industries Belgium, C-393/04 i C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 29; Bouygues i Bouygues Télécom/Komisja, C-399/10 P i C-401/10 P, EU:C:2013:175, pkt 101; Ministerio de Defensa i Navantia, C-523/13, EU:C:2014:2262, pkt 22.

51 — Zobacz podobnie także wyrok P, C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 22–27.

52 — Zobacz wyrok Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104.

więc po ocenie równoważności należy w kolejnym dodatkowym kroku wyjaśnić, czy grupę podatników będących beneficjentami uregulowania podatkowego należy zaliczyć do dostatecznie określonych niektórych przedsiębiorstw lub też producentów niektórych towarów w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

b) W przedmiocie selektywnego charakteru poszczególnych okoliczności stanowiących nierówne traktowanie

86. Tak więc w niniejszej sprawie należy najpierw zbadać, czy uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy stanowi nierówne traktowanie, które nie znajduje uzasadnienia w austriackim systemie podatkowym, lecz służy celom pozapodatkowym. Następnie należałoby ewentualnie zbadać, czy podatnicy będący beneficjentami tego uregulowania zaliczają się do „niektórych przedsiębiorstw” lub też producentów „niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

87. Sąd odsyłający uważa, iż analizowane uregulowanie może pod różnymi względami prowadzić do selektywnego uprzywilejowania, a mianowicie poprzez różne traktowanie: osób prawnych w porównaniu do osób fizycznych [w tej kwestii ppkt (i) poniżej], podmiotów podlegających podatkowi dochodowemu od osób prawnych będących członkami grupy kapitałowej w porównaniu do takich podmiotów, które nie są członkami grupy kapitałowej [w tej kwestii ppkt (ii) poniżej] oraz podatników objętych opodatkowaniem grup kapitałowych posiadających krajowe udziały kapitałowe w porównaniu do takich, którzy posiadają zagraniczne udziały kapitałowe [w tej kwestii ppkt (iii) poniżej].

88. Tak więc sąd odsyłający wybrał od razu trzy różne „normalne” uregulowania podatkowe jako podstawę do oceny. Jeżeli mianowicie domniemywa on, że selektywność amortyzacji wartości firmy jest spowodowana tym, iż przysługuje ona jedynie osobom prawnym, a nie fizycznym, jako system odniesienia wybiera całe austriackie prawo podatku dochodowego. Jeżeli natomiast przedmiotem jego rozważań jest uprzywilejowanie w ramach podatku dochodowego od osób prawnych przedsiębiorstw objętych opodatkowaniem grup kapitałowych, sąd odsyłający odwołuje się do systemu referencyjnego w postaci prawa podatku dochodowego od osób prawnych. Jeżeli zaś w końcu w ramach opodatkowania grup kapitałowych zwraca on uwagę na uprzywilejowanie przedsiębiorstw posiadających krajowe udziały kapitałowe wobec przedsiębiorstw posiadających zagraniczne udziały kapitałowe, jako system referencyjny musi służyć prawo opodatkowania grup kapitałowych. W zależności od nierównego traktowania będącego przedmiotem oceny rozważania dotyczą różnych systemów odniesienia. Z powyższego wynika, że – tak jak już stwierdził to Trybunał w wyroku Gibraltar⁵³ – określenie „normalnego” opodatkowania może nie mieć decydującego znaczenia. Decydujące znaczenie ma wyłącznie ocena nierównego traktowania, które występuje w danym wypadku.

i) Uprzywilejowanie osób prawnych

89. Pierwsze nierówne traktowanie, na które zwraca uwagę Trybunał, polega na tym, że amortyzacja wartości firmy wchodzi w rachubę jedynie na korzyść osób prawnych objętych KStG 1988, a nie jest dostępna dla osób fizycznych opodatkowanych na podstawie austriackiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

90. Wymaga to, aby osoby prawne i fizyczne znajdowały się w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej.

53 — Zobacz wyrok Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 90, 91, 131.

91. Na początku należy wyjaśnić, iż przy ocenie porównywalności sytuacji faktycznej i prawnej w ramach art. 107 ust. 1 TFUE z jednej strony oraz w ramach swobód podstawowych z drugiej strony stosuje się różne kryteria. Podczas gdy zgodnie z orzecznictwem w wypadku swobód podstawowych, zwłaszcza w prawie podatkowym, zasadniczo należy zakładać porównywalność sytuacji⁵⁴, to nie ma to miejsca w stosunku do selektywności korzyści podatkowych. Inaczej niż w wypadku ograniczenia swobody podstawowej selektywność dotyczy regularnie nierównego traktowania przedsiębiorstw tego samego państwa, a nie nierównego traktowania pomiędzy przedsiębiorstwami krajowymi i zagranicznymi⁵⁵. Tylko w wypadku dyskryminacji transgranicznych stanów faktycznych w stosunku do wyłącznie wewnątrzkrajowych stanów faktycznych traktaty wymagają – zgodnie z ich przeznaczeniem – szczególnie rygorystycznej oceny.

92. Zgodnie z tym kryterium osoby prawne i fizyczne nie znajdują się według austriackiego systemu podatkowego w porównywalnej sytuacji. W prawie austriackim obowiązują dla osób prawnych i fizycznych odrębne ustawy podatkowe, które najwyraźniej zawierają w wielu aspektach różniące się przepisy dotyczące określenia podstawy opodatkowania. Ponadto istnieje istotna różnica faktyczna pomiędzy tymi grupami, polegająca na tym, że tylko osoby prawne objęte podatkiem dochodowym od osób prawnych mogą posiadać udziałowców, którzy partycypują w dochodach spółki, a z drugiej strony znowu podlegają podatkowi dochodowemu.

93. Tak więc okoliczność, iż jedynie osoby prawne – a nie osoby fizyczne – mogą skorzystać z amortyzacji wartości firmy, nie stanowi selektywnego uprzywilejowania osób prawnych w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

ii) Uprzywilejowanie grup podatkowych

94. W następnej kolejności pojawia się pytanie, czy amortyzacja wartości firmy przysługująca spółkom objętym opodatkowaniem grup kapitałowych prowadzi do ich selektywnego uprzywilejowania w stosunku do spółek, które są opodatkowane poza grupami kapitałowymi.

95. Republika Austrii uważa, że w tym zakresie te dwie grupy nie są porównywalne, gdyż jedynie w ramach opodatkowania grup kapitałowych następuje zaliczenie wyników spółek zależnych.

96. Zgodnie z celem opodatkowania grup kapitałowych spółka dominująca grupy razem ze spółkami zależnymi ma być traktowana jako jeden podatnik. W tym celu wyniki wypracowane przez samodzielne pod względem prawnym spółki zależne są zliczane razem z wynikiem spółki dominującej. W takich okolicznościach Trybunał uznał już zasadniczo w wyroku Papillon – w odniesieniu do ograniczenia swobody przedsiębiorczości – iż z uwagi na konieczność uniknięcia podwójnego zaliczenia strat w obrębie opodatkowania grup kapitałowych może powstać potrzeba odmiennego uregulowania kwestii wyceny udziałów kapitałowych niż ma to miejsce poza opodatkowaniem grup kapitałowych⁵⁶. Tym bardziej musi dotyczyć to zagadnienia selektywności⁵⁷.

97. Ponadto sąd odsyłający wyjaśnił, że jednym z celów austriackiego uregulowania dotyczącego amortyzacji wartości firmy było zrównanie nabycia zakładu z nabyciem spółki zależnej⁵⁸. Podczas gdy w wypadku nabycia przedmiotów majątkowych zakładu zasadniczo możliwa jest amortyzacja wartości firmy, nie jest ona zasadniczo dopuszczalna w wypadku nabycia udziału kapitałowego w samodzielnej pod względem prawnym spółce. Przez to, że austriackie opodatkowanie grup kapitałowych w ramach prawa podatkowego częściowo likwiduje prawną samodzielność nabytej spółki w drodze zaliczenia jej

54 — Zobacz moja opinia w sprawie Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo.

55 — Zobacz wyrok Hiszpania/Komisja, C-73/03, EU:C:2004:711, pkt 28.

56 — Zobacz wyrok Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 45–47.

57 — Zobacz pkt 91 powyżej.

58 — Zobacz pkt 65 powyżej.

wyniku spółce dominującej, następuje zbliżenie nabycia udziału kapitałowego do nabycia zakładu. W tym zakresie udziały kapitałowe w ramach opodatkowania grup kapitałowych z uwagi na cel tego uregulowania znajdują się w innej sytuacji prawnej niż udziały kapitałowe nieobjęte opodatkowaniem grup kapitałowych.

98. Dodatkowo, zgodnie z informacjami IFN-Holding – co powinno być jeszcze ewentualnie sprawdzone przez sąd odsyłający – każda spółka, która nabyła udział kapitałowy, może wybrać, czy tworzy z nabytą spółką grupę kapitałową i w związku z tym czerpie korzyści z amortyzacji wartości firmy. Jeżeli w tym kontekście spółka decyduje się, żeby nie tworzyć grupy podatkowej, to wyłącznie z uwagi na tę decyzję nie znajduje się w porównywalnej sytuacji.

99. Tak więc także okoliczność, że analizowane uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy dopuszcza tę korzyść podatkową jedynie na rzecz spółek podlegających opodatkowaniu grup kapitałowych, nie powoduje, iż należy uznać je za selektywne.

iii) Uprzywilejowanie przedsiębiorstw posiadających krajowe udziały kapitałowe

100. Wreszcie również ograniczenie amortyzacji wartości firmy do wypadków nabycia krajowych udziałów kapitałowych, co powoduje – tak jak to już stwierdzono – naruszenie swobody przedsiębiorczości⁵⁹, może prowadzić ponadto do selektywnego uprzywilejowania w stosunku do przedsiębiorstw, które nabywają zagraniczne udziały kapitałowe.

101. Najpierw wymagałoby to, aby przedsiębiorstwa, które nabywają krajowe i zagraniczne udziały kapitałowe, znajdowały się w porównywalnej sytuacji, a przywilej nie mógłby być uzasadniony istotą lub ogólnymi celami systemu.

102. W zakresie, w jakim dotyczy to udziałów kapitałowych w spółkach zależnych z innych państw członkowskich, odpowiedź na to pytanie wydaje się być już udzielona. W ramach oceny naruszenia swobody przedsiębiorczości, po pierwsze, stwierdzono już, że spółki dominujące nabywające krajowe udziały kapitałowe znajdują się porównywalnej sytuacji do takich spółek dominujących, które nabywają udziały kapitałowe w innym państwie członkowskim⁶⁰; po drugie, nierówne traktowanie spółek dominujących nie mogło być też uzasadnione w celu zapewnienia spójności austriackiego systemu podatkowego⁶¹.

103. Już w postępowaniu w sprawie *Presidente del Consiglio dei Ministri* wskazałam, że z uwagi na kryteria ustanowione przez orzecznictwo dla oceny selektywności w prawie pomocy pojawiają się ostatecznie takie same pytania jak w ramach badania naruszenia swobód podstawowych. W sprawie tej zaproponowałam, aby w obu przypadkach – w celu uniknięcia sprzeczności ocen – stosować te same kryteria⁶². Dotyczy to jednak wyłącznie wypadków, w których selektywność pomocy państwa może wynikać z uprzywilejowanego traktowania krajowych stanów faktycznych w porównaniu do zagranicznych. W takiej konstelacji trudno byłoby bowiem zrozumieć, że z jednej strony konstatuje się naruszenie swobody podstawowej, zaś z drugiej strony w odniesieniu do zakazu pomocy państwa stwierdza się, iż nierówne traktowanie w ramach krajowego systemu podatkowego jest uzasadnione. W tym zakresie występuje wyjątek od zasady, iż w ramach oceny selektywności należy stawiać wyższe wymagania dla stwierdzenia porównywalności sytuacji⁶³.

59 — Zobacz pkt 33–70 powyżej.

60 — Zobacz pkt 39–43 powyżej.

61 — Zobacz pkt 44–69 powyżej.

62 — Zobacz moja opinia w sprawie *Presidente del Consiglio dei Ministri*, C-169/08, EU:C:2009:420, pkt 134.

63 — Zobacz pkt 91 powyżej.

104. Zatem analizowana amortyzacja wartości firmy stanowi uprzywilejowane traktowanie przedsiębiorstw nabywających krajowe udziały kapitałowe w porównaniu do traktowania przedsiębiorstw nabywających zagraniczne udziały kapitałowe i znajdujących się przy tym w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. To nierówne traktowanie nie jest uzasadnione przez podstawowe i przewodnie zasady austriackiego systemu podatkowego. Dlatego też austriackie uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy w tym zakresie powinno być traktowane tak samo jak subwencja w ścisłym rozumieniu.

105. Jednakże to uprzywilejowanie ma charakter selektywny jedynie wtedy, gdy uprzywilejowane przedsiębiorstwa, a mianowicie te, które w ramach podatkowych grup kapitałowych nabywają krajowe udziały kapitałowe, należy zaliczyć do „niektórych przedsiębiorstw” lub do producentów „niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

106. W wyroku Presidente del Consiglio dei Ministri Trybunał przyjął selektywność uregulowania podatkowego, poprzez które państwo przyjmujące jednocześnie naruszało swobodę podstawową, ponieważ jedynie zagraniczni operatorzy statków powietrznych oraz rekreacyjnych jednostek pływających byli obciążani podatkiem⁶⁴. W ten sposób Trybunał uznał, iż krajowi przedsiębiorcy ze szczególnej branży zaliczani są do „niektórych przedsiębiorstw” lub do producentów „niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

107. Jednakże w niniejszej sprawie chodzi o ograniczenie swobody podstawowej przez państwo pochodzenia. Poprzez austriackie uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy nie dokonuje się uprzywilejowania przedsiębiorstw krajowych z określonej branży w stosunku do przedsiębiorstw zagranicznych. Uprzywilejowanie polega raczej na tym, że wszystkim przedsiębiorstwom krajowym, niezależnie od ich przynależności branżowej, udziela się subwencji na nabycie krajowych udziałów kapitałowych.

108. W ostatnim czasie Sąd w dwóch sprawach dotyczących decyzji Komisji wydanych w postępowaniach dotyczących pomocy państwa w odwrotnej konstelacji, tj. ograniczenia w hiszpańskim prawie podatkowym dopuszczalności amortyzacji wartości firmy do wypadków nabycia *zagranicznych* udziałów kapitałowych, zaprzeczył selektywności tego uregulowania. Sąd uzasadnił to tym, że owo uregulowanie jest zasadniczo dostępne dla każdego przedsiębiorstwa i nie wyłącza żadnej grupy przedsiębiorstw⁶⁵. W ramach rozpatrywania środków odwoławczych wniesionych przez Komisję od tych wyroków⁶⁶ Trybunał będzie w danych okolicznościach orzekał o zgodności z prawem tych orzeczeń.

109. Niezależnie od tego, czy uzasadnienie Sądu jest w każdym aspekcie przekonujące, zasadny jest jego punkt wyjścia, zasadzający się na istnieniu – tak jak to wyraził Trybunał w wyroku Gibraltar⁶⁷ – uprzywilejowanej grupy przedsiębiorstw określonych przez ich cechy szczególne, które są beneficjentami danego uregulowania podatkowego.

110. Jednakże taka sytuacja nie ma miejsca w niniejszej sprawie.

111. Z jednej strony nie można stwierdzić, że austriackie uregulowanie dotyczące amortyzacji wartości firmy sprzyja produkcji niektórych towarów, gdyż nabycie krajowych udziałów kapitałowych nie jest ograniczone do określonych branż, lecz może wystąpić zasadniczo w każdej branży. Z drugiej strony nie wydaje się, aby jedynie określone przedsiębiorstwa mogły korzystać z tego uregulowania.

64 — Wyrok Presidente del Consiglio dei Ministri, C-169/08, EU:C:2009:709.

65 — Zobacz wyroki: Banco Santander i Sanutsa/Komisja, T-399/11, EU:T:2014:938, pkt 56–66; Autogrill España/Komisja, T-219/10, EU:T:2014:939, pkt 52–62.

66 — Sprawy Komisja/Autogrill España, C-20/15 P; Komisja/Banco Santander i Santusa, C-21/15 P.

67 — Zobacz wyrok Komisja/Government of Gibraltar i Zjednoczone Królestwo, C-106/09 P i C-107/09 P, EU:C:2011:732, pkt 104.

Musiałyby to być pojedyncze przedsiębiorstwa, które można byłoby wyraźnie zidentyfikować. Wydaje mi się jednak, że nabycie zagranicznego udziału kapitałowego jest potencjalnie do przeprowadzenia przez każdą spółkę, tak że identyfikacja poszczególnych przedsiębiorstw, które korzystają z austriackiego uregulowania, jest z góry wykluczona.

112. Zdaję sobie sprawę, iż Trybunał w niektórych sprawach prezentował dość szerokie rozumienie uprzywilejowanej grupy przedsiębiorstw określonych przez ich cechy szczególne. I tak na przykład uznał ostatecznie za taką grupę przedsiębiorstwa, które zajmowały się głównie produkcją dóbr materialnych⁶⁸ oraz przedsiębiorstwa zajmujące się importem i przeprowadzające określone inwestycje uregulowane w spornych przepisach⁶⁹.

113. Jednakże zbyt szerokie rozumienie selektywności uregulowań krajowych grozi naruszeniem podziału kompetencji pomiędzy państwami członkowskimi a Unią wynikającego z art. 2–6 TFUE, jak również naruszeniem wewnętrznego podziału kompetencji pomiędzy Parlamentem a z jednej strony Radą – wynikającego z art. 14 TFUE – oraz z drugiej strony Komisją – wynikającego z art. 17 TFUE. W wypadku występowania pomocy państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE Komisja dysponuje bowiem z reguły na podstawie art. 107 ust. 3 TFUE daleko idącym uznaniem, czy i w jakich okolicznościach poprzez decyzję polityczną podjętą w państwach członkowskich, nie posiadając przy tym na podstawie traktatów własnej kompetencji prawotwórczej w danej dziedzinie polityki.

114. W szczególności w prawie podatkowym selektywność uregulowania jest decydującym kryterium, gdyż pozostałe przesłanki z art. 107 ust. 1 TFUE są prawie zawsze spełnione. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w celu zakwalifikowania środka krajowego jako pomocy państwa nie jest konieczne wykazanie faktycznego wpływu pomocy na wymianę handlową między państwami członkowskimi i rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz jedynie zbadanie, czy pomoc może mieć wpływ na tę wymianę handlową i zakłócać konkurencję⁷⁰. W tym względzie nie jest nawet konieczne, aby uprzywilejowane przedsiębiorstwa uczestniczyły w wymianie handlowej pomiędzy państwami członkowskimi, gdyż wystarczające jest, że mogą to czynić w przyszłości lub też że ich zagraniczni konkurenci mogliby próbować rozszerzyć swoją działalność na dany rynek krajowy⁷¹.

115. W związku z tym niezbędne jest ostrożne podejście do kryterium selektywności uregulowania krajowego. Jeżeli uregulowanie nie dotyczy branży czy kilku określonych branż, które mogą zostać odgraniczone od innych z uwagi na rodzaj ich działalności gospodarczej, lub też przedsiębiorstw, które mogą zostać zidentyfikowane – tak jak wymaga to brzmienie art. 107 ust. 1 TFUE, nie można co do zasady przyjmować, że uregulowanie ma charakter selektywny.

116. Dlatego w niniejszej sprawie także ograniczenie amortyzacji wartości firmy do wypadków nabycia krajowych udziałów kapitałowych nie powinno być traktowane jako sprzyjanie „niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów” w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

iv) Wniosek

117. Uregulowanie takie jak zawarte w § 9 ust. 7 zdanie drugie KStG 1988, dotyczące amortyzacji wartości firmy w ramach opodatkowania grup kapitałowych, nie może być – z uwagi na brak selektywnego charakteru – uznane za pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE.

68 — Wyrok *Adria-Wien Pipeline i Wietersdorfer & Peffauer Zementwerke*, C-143/99, EU:C:2001:598.

69 — Zobacz wyrok *Hiszpania/Komisja*, C-501/00, EU:C:2004:438, pkt 120–128.

70 — Zobacz m.in. wyroki: *Włochy/Komisja*, C-372/97, EU:C:2004:234, pkt 44; *Paint Graphos i in.*, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 78; *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 65.

71 — Zobacz wyroki: *Cassa di Risparmio di Fienze i in.*, C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 143; *Paint Graphos i in.*, od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 80.

3. Odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne

118. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że uregulowanie takie jak będące przedmiotem analizy, które ogranicza amortyzację wartości firmy do wypadków nabycia krajowych udziałów kapitałowych przez osoby prawne w ramach opodatkowania grup kapitałowych, nie narusza art. 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE w związku z art. 107 ust. 1 TFUE lub też art. 88 ust. 3 zdanie trzecie WE w związku z art. 87 ust. 1 WE.

V – Wnioski

119. W świetle całości powyższych wywodów proponuję, by Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania zadane przez Verwaltungsgerichtshof:

- 1) Artykuł 108 ust. 3 zdanie trzecie TFUE w związku z art. 107 ust. 1 TFUE ani też art. 88 ust. 3 zdanie trzecie WE w związku z art. 87 ust. 1 WE nie stoją na przeszkodzie takiemu środkowi krajowemu, jaki jest przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którym przy nabyciu krajowych udziałów w ramach opodatkowania grupy kapitałowej należy dokonać amortyzacji wartości firmy zmniejszającej podstawę wymiaru podatku i tym samym obciążenie podatkowe, podczas gdy przy nabyciu udziałów w innych przypadkach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem dochodowym od osób prawnych taka amortyzacja wartości firmy nie jest dopuszczalna.
- 2) Artykuł 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE oraz art. 43 WE w związku z art. 48 WE stoją na przeszkodzie takim przepisom państwa członkowskiego, jakie są przedmiotem postępowania głównego, zgodnie z którymi przy nabyciu krajowych udziałów w ramach opodatkowania grupy kapitałowej należy dokonać amortyzacji wartości firmy, podczas gdy przy nabyciu udziałów osoby prawnej niebędącej rezydentem taka amortyzacja wartości firmy jest niedopuszczalna.