



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 6 października 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Artykuły 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE — Swoboda przedsiębiorczości — Pomoc państwa — Opodatkowanie grup spółek — Nabycie udziału w kapitale spółki zależnej — Amortyzacja wartości przedsiębiorstwa — Ograniczenie do udziałów w spółkach będących rezydentami

W sprawie C-66/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria) postanowieniem z dnia 30 stycznia 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 lutego 2014 r., w postępowaniu:

Finanzamt Linz

przeciwko

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

przy udziale:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan i A. Prechal (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu IFN-Holding AG oraz IFN Beteiligungs GmbH przez A. Damböcka oraz B. Stürzlinger, Steuerberater,

— w imieniu rządu austriackiego przez J. Bauera, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz R. Sauera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 16 kwietnia 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE, 54 TFUE, 107 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Finanzamt Linz (urzędem skarbowym w Linz, zwanym dalej „urzędem skarbowym”) a Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (dawniej Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) w przedmiocie decyzji tego pierwszego organu odmawiającej, przy okazji opodatkowania grupy spółek, dokonania amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w odniesieniu do spółki nabywającej udział w spółce niebędącej rezydentem.

Austriackie ramy prawne

- 3 W prawie austriackim Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988 (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 7 lipca 1988 r. zmieniona przez Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004 (ustawę reformującą prawo podatkowe z 2005 r.) (zwana dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r.”), przewiduje w § 9 system opodatkowania grup spółek. W ramach tego systemu spółka może tworzyć grupę spółek wraz ze swoimi spółkami zależnymi oraz z innymi kontrolowanymi przez siebie spółkami, jeśli posiada co najmniej 50% ich kapitału. W takim przypadku wyniki podatkowe (zyski i straty) spółek należących do tej grupy uznaje się za wyniki podatkowe samej spółki dominującej i zostają one opodatkowane na poziomie tej właśnie spółki.
- 4 Paragraf 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. przewiduje:

„[...] W przypadku nabycia przez członka grupy spółek bądź przez spółkę dominującą albo przez spółkę posiadającą zdolność, by wejść w skład grupy spółek udziału [...] w posiadającej zakład [...] i podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu spółce – z wyjątkiem przypadku nabycia wspomnianego udziału bezpośredniego albo pośredniego od spółki wchodzącej w skład grupy spółek bądź od bezpośredniego albo pośredniego akcjonariusza dominującego – od chwili, gdy wspomniana spółka wchodzi w skład grupy spółek, należy w następujący sposób dokonać amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w odniesieniu do członka grupy spółek będącego bezpośrednim posiadaczem udziału bądź w odniesieniu do spółki dominującej:

— Za wartość spółki uznaje się odpowiadającą wielkości udziału różnicę pomiędzy kapitałem własnym, w rozumieniu prawa handlowego, spółki, w której jest posiadany udział, wraz z cichymi rezerwami w postaci niepodlegającego zużyciu majątku trwałego i istotnymi z punktu widzenia obowiązku podatkowego kosztami nabycia, nie więcej jednak niż 50% kosztów nabycia. Wartość przedsiębiorstwa podlegającą amortyzacji należy odliczać równomiernie przez okres 15 lat.

[...]

— Jeśli nabycie udziału skutkuje ujemną wartością przedsiębiorstwa, wartość tę należy zaliczyć na poczet wpływów w rachunku wyników [...].

— Kwoty w wysokości 1/15 zmniejszają albo podwyższają istotną z podatkowego punktu widzenia wartość księgową”.

- 5 Paragraf 10 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., dotyczący międzynarodowych udziałów, stanowi w ust. 2 i 3:

„(2) Z podatku dochodowego od osób prawnych zwolnione są wszelkiego rodzaju zyski z udziałów międzynarodowych. Udziały międzynarodowe występują wtedy, gdy zostanie wykazane, że podatnicy objęci zakresem § 7 ust. 3 lub inne spółki niebędące rezydentami podlegające nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, które są porównywalne z podatnikami-rezydentami objętymi zakresem § 7 ust. 3, w nieprzerwanym okresie przynajmniej jednego roku posiadają w formie udziałów kapitałowych przynajmniej 1/10 kapitału:

- a) w spółkach niebędących rezydentami, które są porównywalne ze spółką kapitałową będącą rezydentem,
- b) w innych spółkach niebędących rezydentami, które spełniają warunki [...] art. 2 dyrektywy 90/435/EWG Rady z dnia 23 lipca 1990 r. [w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich] (Dz.U. L 255, s. 6), w obowiązującej wersji. Wyżej wymieniony termin jednego roku nie ma zastosowania do udziałów nabytych z powodu podwyższenia kapitału, jeśli nie doprowadziło ono do wzrostu udziału w posiadanym kapitale.

(3) Przy obliczaniu dochodów nie uwzględnia się zysków, strat oraz innych zmian wartości międzynarodowych udziałów w rozumieniu ust. 2. Powyższe nie ma zastosowania do faktycznych i ostatecznych strat spowodowanych przez zakończenie działalności (likwidację lub upadłość) spółki niebędącej rezydentem. Straty należy obniżyć o niepodlegające opodatkowaniu części zysków wszelkiego rodzaju przypadające w ciągu ostatnich pięciu lat działalności gospodarczej przed rokiem gospodarczym, w którym otwarto postępowanie likwidacyjne lub nastąpiła upadłość. Zasada neutralności podatkowej udziału nie znajduje zastosowania w następujących przypadkach:

1. Podatnik składający deklarację dotyczącą podatku dochodowego od osób prawnych za rok nabycia międzynarodowego udziału lub powstania międzynarodowego udziału poprzez dodatkowe nabycie udziałów oświadcza, że zyski, straty i pozostałe zmiany wartości mają wyrzeczyć skutki podatkowe w odniesieniu do tego nabycia (opcja uwzględnienia pod względem podatkowym).

[...]”.

Okoliczności faktyczne sporu w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

- 6 Z postanowienia odsyłającego wynika, że IFN Beteiligungs GmbH (zwana dalej „spółką IFN”) posiada 99,71% udziałów w kapitale zakładowym IFN-Holding AG (zwanego dalej „IFN-Holding”), który z kolei posiada udziały większościowe w szeregu spółek akcyjnych podlegających częściowemu bądź nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W latach 2006 i 2007 IFN-Holding posiadał 100% kapitału CEE Holding GmbH (zwanego dalej „spółką CEE”), która w 2005 r. nabyła 100% kapitału HFS s.r.o. Słowacji (zwanego dalej „spółką HFS”), z siedzibą na Słowacji. Spółka CEE od 2005 r., a spółka HFS od 2006 r. stały się członkami grupy spółek w rozumieniu § 9 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. W następstwie połączenia IFN-Holding i spółki CEE, które nastąpiło z dniem 31 grudnia 2007 r., IFN Holding przejął całość praw i zobowiązań spółki CEE, w tym udział w spółce HFS.

- 7 W deklaracjach dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2006–2010 spółka CEE, następnie IFN-Holding, dokonywały w związku ze wspomnianym udziałem każdorazowo amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w rozumieniu § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. w wysokości 1/15 połowy ceny zakupu (tj. 5,5 mln EUR). W załączniku do deklaracji tych podmiotów dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych wskazano, że przewidziane w tym przepisie ograniczenie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa jedynie do udziałów w spółkach będących rezydentami narusza swobodę przedsiębiorczości i jest tym samym niezgodne z prawem Unii.
- 8 W decyzji podatkowej urząd skarbowy, jako organ podatkowy pierwszej instancji, nie uznał wspomnianych amortyzacji wartości przedsiębiorstwa ze względu na to, że na mocy § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., jedynie posiadanie udziałów w spółkach podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uprawniało do takiej amortyzacji.
- 9 W następstwie odwołań wniesionych przez IFN-Holding i spółkę IFN od wspomnianych decyzji Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, w drodze decyzji z dnia 16 kwietnia 2013 r. uchylił decyzję urzędu skarbowego. Organ ten uznał, że przewidziane w § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. ograniczenie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa jedynie do udziałów w spółkach podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu narusza swobodę przedsiębiorczości i nie da się go uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Wedle tego organu, aby zapewnić zgodność z prawem Unii, należy rozszerzyć możliwość dokonania amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w odniesieniu do udziałów w spółkach będących rezydentami w innym państwie członkowskim.
- 10 Sąd odsyłający, do którego urząd skarbowy wniósł skargę na tę decyzję, zmierza w pierwszej kolejności do ustalenia, czy przewidziana w § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. amortyzacja wartości przedsiębiorstwa jest zgodna z art. 107 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE. Sąd ten uważa, że wspomniana amortyzacja przysparza korzyści beneficjentowi, jednak stawia on pytanie, czy wspomnianą korzyść należy uznać za sprzyjającą niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów.
- 11 W drugiej kolejności sąd odsyłający stawia pytanie dotyczące zgodności przewidzianej w § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. amortyzacji wartości przedsiębiorstwa z art. 49 TFUE i 54 TFUE. Sąd ten dąży do ustalenia, czy wspomniany środek, który zdaniem sądu stanowi przeszkodę w swobodzie przedsiębiorczości, może być jednak uzasadniony tym, że dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, albo nadrzędnym względem interesu ogólnego.
- 12 Jeśli chodzi o argument urzędu skarbowego, zgodnie z którym sytuacja spółek będących rezydentami oraz sytuacja spółek niebędących rezydentami – członków grupy spółek – nie są porównywalne, gdyż w przypadku tych pierwszych wynik (zyski i straty) zostaje w całości przypisany spółce dominującej, natomiast w przypadku tych drugich przypisane zostają jedynie straty, i to w dodatku tylko proporcjonalnie do udziału, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy przyznanie (bądź odmowa) prawa do amortyzacji wartości przedsiębiorstwa pozostaje w związku ze wspomnianą odmienną sytuacją tych dwóch kategorii spółek – członków grupy spółek. W grupie spółek amortyzacja wartości przedsiębiorstwa jest bowiem dozwolona niezależnie od tego, czy spółka zależna osiąga zysk, czy też ponosi straty, oraz tego, czy wartość udziału uległa zmianie.
- 13 Sąd odsyłający zauważa również, że amortyzacja wartości przedsiębiorstwa prowadzi do tego, że istotna podatkowa wartość księgowa udziału ulega obniżeniu, co skutkuje, w przypadku przyszłego zbycia tego udziału, wyższym podatkowo zyskiem ze sprzedaży. Udziały strategiczne z reguły są jednak trwale utrzymywane i nawet w przypadku dalszej sprzedaży udziału amortyzacja wartości przedsiębiorstwa przysparza spółce dominującej korzyści w zakresie płynności finansowej, wobec czego sytuacja spółki dominującej w przypadku nabycia udziałów w spółce będącej rezydentem jest korzystniejsza aniżeli w przypadku nabycia udziałów w spółce zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim.

- 14 W przedmiocie argumentu urzędu skarbowego, że nie istnieją przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości w odniesieniu do międzynarodowych udziałów, w przypadku których nie skorzystano z przewidzianej w § 10 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. opcji uwzględnienia wspomnianych udziałów pod względem podatkowym, sąd odsyłający wyjaśnia, że podatnik może w drodze tej opcji o charakterze jednorazowym wybrać między zasadą neutralności podatkowej zysków i strat wynikających ze zbycia udziału a ich uwzględnieniem pod względem podatkowym. Sąd ten zauważa jednak, że nawet w przypadku skorzystania z opcji uwzględnienia pod względem podatkowym podatnikowi nie przysługuje amortyzacja wartości przedsiębiorstwa w odniesieniu do udziału w spółce niebędącej rezydentem.
- 15 W powyższych okolicznościach Verwaltungsgerichtshof (sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 107 TFUE [...] w związku z art. 108 ust. 3 TFUE [...] stoi na przeszkodzie krajowemu środkowi, zgodnie z którym przy nabyciu udziału w spółce będącej rezydentem należy dokonać amortyzacji wartości przedsiębiorstwa (co zmniejsza podstawę opodatkowania i tym samym wysokość zobowiązania podatkowego) w ramach opodatkowania grupy spółek, natomiast przy nabyciu udziałów w innych przypadkach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych i podatkiem dochodowym od osób prawnych taka amortyzacja wartości przedsiębiorstwa nie jest dozwolona?
- 2) Czy art. 49 TFUE [...] w związku z art. 54 TFUE [...] stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, zgodnie z którymi przy nabyciu udziałów w spółce będącej rezydentem w ramach opodatkowania grupy spółek należy dokonać amortyzacji wartości przedsiębiorstwa, natomiast przy nabyciu udziałów w spółce niebędącej rezydentem (w szczególności w spółce będącej rezydentem w innym państwie członkowskim [...]) taka amortyzacja wartości przedsiębiorstwa nie jest dozwolona?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytania pierwszego

- 16 IFN-Holding i Komisja Europejska uważają, że pytanie pierwsze jest niedopuszczalne, gdyż nie są jasne przyczyny, dla których sąd odsyłający potrzebuje uzyskać na to pytanie odpowiedź w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu.
- 17 W nawiązaniu do wyroku P (C-6/12, EU:C:2013:525, pkt 39) IFN-Holding twierdzi w szczególności, że w sprawach z zakresu pomocy państwa jedyne zadanie sądów krajowych polega na ochronie praw jednostek aż do wydania przez Komisję końcowej decyzji w myśl art. 108 ust. 3 TFUE. Tymczasem sytuacja taka nie ma miejsca w niniejszej sprawie, gdyż żadna ze stron sporu w postępowaniu głównym nie zgłosiła roszczeń na podstawie art. 107 TFUE i nast.
- 18 Komisja uważa zaś, że w każdym wypadku IFN-Holding i spółka IFN nie mogą powoływać się przed sądem krajowym na bezprawność zasady wyrażonej w § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r. w świetle prawa w dziedzinie pomocy państwa.
- 19 Należy przypomnieć, że stwierdzenie niedopuszczalności pytania prejudycjalnego sformułowanego przez sąd krajowy może mieć miejsce tylko w przypadku, gdy żądana wykładnia prawa Unii pozostaje w sposób oczywisty bez związku z rzeczywistymi okolicznościami lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jeżeli problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie zna

okoliczności stanu faktycznego lub prawnego niezbędnych do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. w szczególności wyrok *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 20 Pierwsze pytanie dotyczy zgodności z art. 107 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE środka podatkowego, takiego jak środek sporny w postępowaniu głównym, pozwalającego spółce, pod pewnymi warunkami, na dokonanie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w przypadku nabycia udziału w spółce będącej rezydentem.
- 21 Należy jednak zauważyć, że podmiot zobowiązany do zapłaty podatku nie może w celu uchylenia się od tej zapłaty powoływać się na to, że środek podatkowy, z którego korzystają inne przedsiębiorstwa, stanowi pomoc państwa (zob. podobnie wyrok *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04, C-41/05, EU:C:2006:403, pkt 43).
- 22 Ponadto postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej wskazówki, z której dałoby się wywnioskować, że mimo iż spółka IFN i IFN-Holding nie mogą skorzystać z ewentualnego naruszenia art. 107 TFUE i art. 108 ust. 3 TFUE, to odpowiedź na pierwsze pytanie prejudycjalne jest jednak niezbędna, by sąd odsyłający mógł rozstrzygnąć zawisły przed nim spór.
- 23 W powyższych okolicznościach należy uznać, że jest oczywiste, iż pytanie pierwsze nie ma żadnego związku z przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.
- 24 W konsekwencji pytanie pierwsze jest niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania drugiego

- 25 W drodze pytania drugiego sąd odsyłający zwraca się zasadniczo o wyjaśnienie, czy art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego takiemu jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym, zezwalającemu, w ramach opodatkowania grupy spółek, spółce dominującej – w przypadku nabycia przez nią udziału w spółce będącej rezydentem, która staje się członkiem takiej grupy – na dokonanie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w granicach 50% ceny zakupu udziału, natomiast zabraniającemu dokonania takiej amortyzacji w przypadku nabycia udziału w spółce niebędącej rezydentem.
- 26 Chociaż postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem, w szczególności za pośrednictwem spółki zależnej. W szczególności ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce w przypadku, gdy na mocy ustawodawstwa państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem posiadająca spółkę zależną w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3) jest traktowana pod względem podatkowym w sposób różniący się na niekorzyść od traktowania spółki będącej rezydentem posiadającej spółkę zależną w tym pierwszym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 18, 19).
- 27 Należy zaznaczyć, że ustawodawstwo takie jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym może przyznawać korzyść podatkową spółce dominującej nabywającej udział w spółce będącej rezydentem, w przypadku gdy wartość tej drugiej spółki jest dodatnia. Jak zauważa bowiem sąd odsyłający, fakt, że można dokonać amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w rozumieniu § 9 ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., obniża podstawę opodatkowania spółki dominującej, a tym samym wysokość jej zobowiązania podatkowego.

- 28 Nie przyznając w tych samych okolicznościach wspomnianej korzyści podatkowej spółce dominującej, która nabywa udział w spółce niebędącej rezydentem, ustawodawstwo to ustanawia różnicę w traktowaniu pod względem podatkowym spółek dominujących, ze szkodą dla spółek dominujących nabywających udział w spółce niebędącej rezydentem.
- 29 Wspomniana różnica w traktowaniu może ograniczać korzystanie przez spółkę dominującą, która nabywa udział w spółce niebędącej rezydentem, ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, zniechęcając ją do nabywania bądź tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Taką różnicę w traktowaniu można uznać za dopuszczalną tylko w przypadku, gdy dotyczy ona sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. w szczególności wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23).
- 31 Co się tyczy ustalenia, czy rozpatrywane sytuacje są obiektywnie porównywalne, należy przypomnieć, że porównywalny charakter sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (wyrok Komisja/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 32 Jak wyjaśnia Verwaltungsgerichtshof w postanowieniu odsyłającym, poprzez uchwalenie ustawy reformującej prawo podatkowe z 2005 r. ustawodawca austriacki zamierzał stworzyć zachętę podatkową do tworzenia grup spółek poprzez zapewnienie równego traktowania zakupu zakładu jako takiego („asset-deal”) i zakupu udziału w spółce, która posiada ten zakład („share-deal”).
- 33 Otóż w związku z tym, że na mocy ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym w skład grupy spółek mogą wchodzić zarówno spółki będące rezydentami, jak i spółki niebędące rezydentami, sytuacja spółki dominującej, która zamierza utworzyć taką grupę ze spółką zależną będącą rezydentem, oraz sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem zamierzającej utworzyć grupę spółek ze spółką zależną niebędącą rezydentem są obiektywnie porównywalne w świetle celów systemu podatkowego takiego jak system rozpatrywany w postępowaniu głównym, o ile obie spółki dominujące dążą do uzyskania korzyści wynikających z tego systemu (zob. podobnie wyrok X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 24).
- 34 Stwierdzenia tego nie może podważyć istnienie różnicy w zaliczaniu do dochodów spółki dominującej, w ramach opodatkowania grupy spółek, zysków i strat spółek zależnych będących rezydentami oraz spółek zależnych niebędących rezydentami, na którą powołuje się Republika Austrii.
- 35 Jak bowiem zauważa sąd odsyłający, w drodze ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym upoważnia się spółkę dominującą do dokonania amortyzacji wartości przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy spółka, w której został nabyty udział, osiąga zyski, czy ponosi straty.
- 36 Jak zaznacza rzecznik generalny w pkt 40 opinii, w takich okolicznościach zaliczenie bądź brak zaliczenia do dochodów spółki dominującej zysków i strat spółki, w której został nabyty udział, nie może zostać uznane za właściwe kryterium w celu porównania sytuacji dwóch kategorii omawianych spółek dominujących w świetle celu ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym.
- 37 Stwierdzenia zawartego w pkt 33 niniejszego wyroku nie może również podważyć argument Republiki Austrii, zgodnie z którym celem ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo będące przedmiotem sporu jest traktowanie „share deal” na równi z „asset deal”. Wedle tego państwa członkowskiego

umożliwienie spółce dominującej – w przypadku nabycia udziału w spółce niebędącej rezydentem, która staje się członkiem grupy spółek – dokonania amortyzacji wartości przedsiębiorstwa sprawia, że „share deal” staje się w sytuacji transgranicznej bardziej korzystny aniżeli „asset deal”.

- 38 W istocie nawet przy założeniu, że powyższa sytuacja ma miejsce, nie zmienia to faktu, iż ustawodawstwo takie jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym skutkuje różnicą w traktowaniu spółki dominującej nabywającej udział w spółce będącej rezydentem i spółki dominującej nabywającej udział w spółce niebędącej rezydentem, chociaż te dwie kategorie spółek znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle głównego celu tego ustawodawstwa, a mianowicie stworzenia zachęty podatkowej do tworzenia grup spółek, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku.
- 39 Uzasadnienie różnicy w traktowaniu takiej jak różnica rozpatrywana w postępowaniu głównym może być zatem jedynie pochodną nadrzędnych względów interesu ogólnego. W takim przypadku trzeba jeszcze, by ta różnica w traktowaniu była odpowiednia do osiągnięcia zamierzonego celu i by nie wykraczała poza to, co jest do osiągnięcia tego celu konieczne (zob. wyrok *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 Republika Austrii uważa, że różnica w traktowaniu ustanowiona przez ustawodawstwo takie jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym jest uzasadniona zasadą zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, gdyż na mocy tego ustawodawstwa nie można opodatkować zysków spółek niebędących rezydentami, które są członkami grupy spółek.
- 41 W powyższym względzie należy przypomnieć, że wobec braku przyjętych przez Unię Europejską przepisów ujednoczających lub harmonizujących państwa członkowskie pozostają właściwe do określania, w drodze umowy lub jednostronnie, kryteriów podziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, a zachowanie tego podziału jest celem prawowitym uznanym przez Trybunał (zob. wyrok *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 Niemniej jednak, jak zaznaczono już w pkt 35 niniejszego wyroku, w drodze ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym zezwala się spółce dominującej na dokonanie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy spółka, w której został nabyty udział, osiąga zyski, czy ponosi straty. Co do przyznania wspomnianej korzyści podatkowej – ustawodawstwo to nie dotyczy zatem ani wykonywania władztwa podatkowego w odniesieniu do korzyści i strat spółki, w której został nabyty udział, ani w konsekwencji podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.
- 43 Republika Austrii twierdzi także, że różnica w traktowaniu wynikająca z ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym jest uzasadniona koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego.
- 44 Prawdą jest, że Trybunał przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie. Niemniej jednak aby argument oparty na takim uzasadnieniu mógł zostać uwzględniony, Trybunał wymaga wykazania istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu spornych przepisów (wyrok *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 45 Republika Austrii twierdzi, po pierwsze, że na gruncie ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym istnieje taki bezpośredni związek między korzyścią podatkową polegającą na amortyzacji wartości przedsiębiorstwa a podatkowym zaliczeniem wyniku spółki będącej rezydentem na rzecz spółki dominującej.

- 46 Taki argument nie może jednak zostać uwzględniony. Z tej samej przyczyny co przyczyna przywołana wcześniej w pkt 35 i 42 niniejszego wyroku nie można bowiem uznać, że istnieje bezpośredni związek między wspomnianą korzyścią podatkową a obciążeniem podatkowym polegającym na podatkowym zaliczeniu na rzecz spółki dominującej zysku osiągniętego przez spółkę, w której został nabyty udział, nawet przy założeniu, że ta druga spółka osiąga niezależnie od okoliczności zyski, a nie ponosi straty.
- 47 Po drugie, Republika Austrii twierdzi, że istnieje bezpośredni związek, w rozumieniu orzecznictwa przywołanego w pkt 44 niniejszego wyroku, między daną korzyścią podatkową a opodatkowaniem zysku przypadającego spółce dominującej w przypadku zbycia udziału w spółce będącej rezydentem. W przypadku neutralności podatkowej udziału spółki dominującej w spółce niebędącej rezydentem wspomniane opodatkowanie nie ma miejsca, wobec czego uzasadnione jest nieprzyznanie korzyści podatkowej bezpośrednio związanej z tym właśnie opodatkowaniem.
- 48 Należy jednak z jednej strony zaznaczyć, że korzyść podatkowa polegająca na amortyzacji wartości przedsiębiorstwa wywołuje bezpośrednie skutki dla spółki dominującej, natomiast opodatkowanie zysku w przypadku zbycia udziału w spółce będącej rezydentem ma odległy i niepewny charakter, przy czym sąd odsyłający zauważa zresztą w powyższym względzie, iż z reguły udziały strategiczne są trwale utrzymywane. W takich okolicznościach fakt, że możliwe jest dokonanie opodatkowania zysku w przypadku zbycia udziału, nie może stanowić motywu spójności podatkowej uzasadniającego odmowę przyznania wspomnianej korzyści podatkowej w przypadku nabycia przez spółkę dominującą udziału w spółce niebędącej rezydentem, która staje się członkiem grupy spółek (zob. podobnie wyroki: Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 67; a także DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 49).
- 49 Z drugiej strony, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 61 opinii, prawo krajowe nie pozwala spółce dominującej skorzystać z amortyzacji wartości przedsiębiorstwa nawet w wypadku, gdy spółka dominująca korzysta, zgodnie z § 10 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., z prawa opcji na rzecz uwzględnienia pod względem podatkowym udziału w spółce niebędącej rezydentem, a tym samym zbycie takiego udziału jest opodatkowane.
- 50 Z powyższego wynika, że ustawodawstwo takie jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym nie ustanawia samo w sobie bezpośredniego związku między z jednej strony korzyścią podatkową polegającą na amortyzacji wartości przedsiębiorstwa a z drugiej strony obciążeniem polegającym na opodatkowaniu zysku przypadającego spółce dominującej w przypadku zbycia udziału w jej spółce zależnej, wobec czego nie można uznać, że różnica w traktowaniu taka jak różnica rozpatrywana w postępowaniu głównym jest uzasadniona koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego danego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 87).
- 51 Po trzecie, wedle Republiki Austrii zasadna jest – dla zachowania spójności austriackiego systemu podatkowego, który zabrania odliczania obciążeń związanych z dochodami nieopodatkowanymi – odmowa przyznania zysku z omówionej powyżej amortyzacji w przypadku udziałów podatkowo neutralnych w spółkach niebędących rezydentami. W przeciwnym razie ze wspomnianymi udziałami wiązałyby się bowiem podwójna korzyść, co jest niezgodne ze wspomnianym systemem.
- 52 Niemniej argument ten, oparty na braku władztwa podatkowego w odniesieniu do zysków spółek niebędących rezydentami, nie dotyczy istnienia bezpośredniego związku między korzyścią i obciążeniem, lecz jest w rzeczywistości zbieżny z argumentem opartym na zasadzie zrównoważonego podziału władztwa podatkowego między państwa członkowskie wspomnianej w pkt 40 niniejszego wyroku. Argument ten należy zatem odrzucić z tej samej przyczyny co przyczyna wskazana w pkt 42 niniejszego wyroku.

- 53 W związku z tym, że z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wynika, by różnica w traktowaniu taka jak różnica rozpatrywana w postępowaniu głównym była uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego, należy uznać, że jest ona niezgodna ze swobodą przedsiębiorczości.
- 54 W konsekwencji należy odpowiedzieć na pytanie drugie, że art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego takiemu jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym, zezwalającemu, w ramach opodatkowania grupy spółek, spółce dominującej – w przypadku nabycia przez nią udziału w spółce będącej rezydentem, która staje się członkiem takiej grupy – na dokonanie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w granicach 50% ceny zakupu udziału, natomiast zabraniającemu dokonania takiej amortyzacji w przypadku nabycia udziału w spółce niebędącej rezydentem.

W przedmiocie kosztów

- 55 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE stoi na przeszkodzie ustawodawstwu państwa członkowskiego takiemu jak ustawodawstwo sporne w postępowaniu głównym, zezwalającemu, w ramach opodatkowania grupy spółek, spółce dominującej – w przypadku nabycia przez nią udziału w spółce będącej rezydentem, która staje się członkiem takiej grupy – na dokonanie amortyzacji wartości przedsiębiorstwa w granicach 50% ceny zakupu udziału, natomiast zabraniającemu dokonania takiej amortyzacji w przypadku nabycia udziału w spółce niebędącej rezydentem.

Podpisy