

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 6 września 2012 r. (\*)

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

W sprawie C-380/11

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

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

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: R. Ferey, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

## **Wyrok**

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy DI. VI. Finanziaria di Diego della

Valle & C. SapA (zwan? dalej „DIVI”), spó?k? prawa w?oskiego, której siedziba statutowa znajduje si? we W?oszech, a luksemburskim organem administracji podatkowej w przedmiocie cofni?cia – z powodu przeniesienia siedziby DA. DV. Family Holding Sàrl (zwanej dalej „DADV”) do pa?stwa cz?onkowskiego innego ni? Wielkie Ksi?stwo Luksemburga – obni?enia podatku maj?tkowego, z którego korzysta?a ostatnia z wymienionych spó?ek.

## **Prawo luksemburskie**

3      Loi du 16 octobre 1934 concernant l’impôt sur la fortune (ustawa z dnia 16 pa?dziernika 1934 r. o podatku maj?tkowym), zmieniona przez loi du 21 décembre 2001 portant réforme de certaines dispositions en matière d’impôts directs et indirects (ustaw? z dnia 21 grudnia 2001 r. w sprawie zmiany niektórych przepisów w dziedzinie podatków bezpo?rednich i po?rednich, *Mémorial A* 2001, 157, s. 3312) (zwana dalej „LIF”), regulowa?a podatek maj?tkowy.

4      Z ustawy tej wynika, ?e podmioty o charakterze zbiorowym podlegaj? temu podatkowi bezpo?redniemu.

5      Paragraf 8a rzeczonej ustawy daje mo?liwo?? skorzystania z obni?enia podatku maj?tkowego i reguluje warunki jego przyznania dla podatników przewidzianych w § 1 akapit pierwszy pkt 2 LIF, w?ród których znajduj? si? podmioty o charakterze zbiorowym.

6      Paragraf 8a LIF ma nast?puj?c? tre??:

„1.      Podatnicy wymienieni w § 1 akapit pierwszy pkt 2, którzy zobowi?zuj? si? utworzy? poprzez przeznaczenie zysku za dany rok podatkowy rezerw? w bilansie, która powinna by? utrzymana przez pi?? kolejnych lat podatkowych, korzystaj?, na wniosek z?o?ony ??cznie z deklaracj? podatku dochodowego, z obni?enia podatku maj?tkowego nale?nego za ten sam rok podatkowy. To obni?enie jest równe jednej pi?tej utworzonej rezerwy, nie mo?e jednak przekracza? podatku dochodowego od osób prawnych powi?kszonego o wp?at? na fundusz zatrudnienia, nale?nego przed ewentualnymi zaliczeniami w tym samym roku podatkowym. Rezerwa powinna by? utworzona przy przeznaczeniu zysku za rok obrachunkowy, lecz najpó?niej przy zamkni?ciu roku obrachunkowego nast?puj?cego po tym, w którym powsta?o prawo do obni?enia.

[...]

3.      W razie wykorzystania rezerwy przed up?ywem okresu pi?ciu lat na cele inne ni? kapitalizacja podatnik zap?aci za dany rok podatkowy podatek maj?tkowy w kwocie powi?kszonej o jedn? pi?t? wykorzystanej rezerwy.

[...]

W razie po??czenia lub przej?cia spó?ka przejmuj?ca lub którakolwiek ze spó?ek grupy mo?e przej?? rezerw? figuruj?c? w bilansie spó?ki, która przesta?a istnie?, w celu spe?nienia warunku utrzymania rezerwy przez okres pi?ciu lat”.

7      Przepisy luksemburskie przewiduj? mo?liwo?? przeniesienia przez spó?k? b?d?c? rezydentem siedziby do innego pa?stwa, a tak?e konsekwencje podatkowe takiego transferu w art. 172 loi concernant l’impôt sur le revenu (ustawy o podatku dochodowym, *Mémorial A* 1967, 79, s. 1228, zwanej dalej „LIR”), z pó?niejszymi zmianami, który odsy?a do art. 169 tej ustawy.

8      Artyku? 172 LIR stanowi:

„1.      Je?eli podmiot o charakterze zbiorowym przenosi swoj? siedzib? statutow? i centralny zarz?d za granic? i zaprzestaje tym samym by? podatnikiem b?d?cym rezydentem, stosuje si?

przepisy art. 169. Jako wynik netto likwidacji należą przyjąć szacowaną wartość realizacji wszystkich aktywów i zobowiązań w bilansie w chwili przeniesienia.

[...].

9 Artykuł 169 LIR stanowi:

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

[...]

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

[...].

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

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

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

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

13 Za rok 2006 spółka DADV zadeklarowała podstawę opodatkowania w wysokości 249 987 EUR, skutkującą podatkiem majątkowym w wysokości 1245 EUR.

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

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

16 Organ podatkowy odmówił uwzględnienia tych wniosków na tej podstawie, że warunki przewidziane § 8a LIF nie zostały spełnione.

17 W ten sposób w dniu 15 lipca 2009 r. urząd podatkowy wydał w stosunku do DADV decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za każde z oddzielnych lat. W pierwszej decyzji, dotyczącej 2005 r., organ podatkowy uznał, że podstawą opodatkowania tej spółki wynosiła w dniu 1 stycznia 2005 r. 9 364 000 EUR, i w związku z tym ustalił wysokość

należnego podatku majątkowego na kwotę 46 820 EUR.

18 W drugiej decyzji, dotyczącej 2006 r., organ ten ustalił podstawę opodatkowania na dzień 1 stycznia 2006 r. w kwocie 9 131 000 EUR i kwotę należnego podatku majątkowego w wysokości 45 655 EUR.

19 Ponadto w tej ostatniej decyzji urząd podatkowy uznał, że DADV dokonała przedwczesnej wypłaty rezerwy utworzonej na podstawie § 8a LIF poprzez przeznaczenie zysku za rok 2004 r. W związku z tym urząd ten zażądał od DADV zapłaty kwoty 50 965 EUR, stanowiącej obniżenie podatku majątkowego, z którego spółka ta skorzystała w 2004 r.

20 W odwołaniu wniesionym w dniu 9 października 2009 r. DIVI wniosła o zmianę lub uchylenie tych dwóch decyzji podatkowych, podnosząc, że powinna być skorzystała z obniżenia podatku na podstawie § 8a LIF, ponieważ ustanowiła ona niepodlegającą wypłacie rezerwy tak jak przewidziana przez ten przepis.

21 Ponieważ organ podatkowy nie odpowiedział na to odwołanie, DIVI w dniu 15 października 2009 r. wniosła skargę do sądu administracyjnego, wnosząc o zmianę lub uchylenie rzeczonych decyzji podatkowych.

22 Przed sądem tym DIVI podniosła, że urząd podatkowy błędnie zastosował § 8a LIF. Stwierdziła, że DADV utworzyła w bilansie rezerwy specjalne dla celów podatku majątkowego, stanowiące pięciokrotnie kwoty należnej za lata 2004, 2005 i 2006. W wyniku przeniesienia siedziby do Włoch DADV utrzymała tę rezerwę w bilansie. Po poźniejszym przeniesieniu rezerwa nadal została utrzymana w ramach poźniejszego rezerwy i znajdowała się na rachunku spółki przejmującej w dniu 31 grudnia 2008 r.

23 W tym zakresie organ podatkowy przed sądem odsyłającym stwierdził, że wnioskowanego obniżenia podatku odmówiono nie z powodu przedwczesnej wypłaty rezerwy w rozumieniu § 8a akapit trzeci LIF, lecz dlatego, że podatnik, który wniosł na podstawie § 8a LIF o obniżenie podatku majątkowego, powinien w chwili utworzenia tej rezerwy mieć siedzibę w Luksemburgu i nadal posiadać tam siedzibę w czasie utrzymywania tej rezerwy, odpowiadającym pięciu kolejnym latom opodatkowania. Tymczasem w niniejszej sprawie DADV nie została opodatkowana podatkiem majątkowym przez cały pięcioletni okres utrzymywania rezerwy, taki jak opisany w § 8a akapit pierwszy LIF.

24 Według sądu odsyłającego sporne decyzje podatkowe zostały wydane z powodu nieprzestrzegania wymogów opodatkowania luksemburskim podatkiem majątkowym w trakcie całego okresu przewidzianego w § 8a LIF.

25 Niemniej jednak DIVI twierdzi, że wykładnia § 8a LIF przyjęta przez urząd podatkowy jest sprzeczna z prawem Unii oraz jednocześnie ze swobodą przedsiębiorczości.

26 Sąd odsyłający podnosi, że § 8a LIF, a w szczególności warunek uzależniający korzystanie z obniżenia podatku majątkowego od utrzymywania rezerwy ujętej w bilansie w trakcie kolejnych pięciu lat podatkowych, oznacza oczywiście, że spółka, która domaga się korzystania z tego obniżenia, nadal podlega podatkowi majątkowemu w trakcie tego okresu. W ten sposób przepisów czyni mniej atrakcyjnym tworzenie spółek będących rezydentami innego państwa członkowskiego niż Wielkie Księstwo Luksemburga.

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

„Czy wyk?adni art. 49 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie istnieniu przepisu takiego jak zawarty w § 8a LIF, który w akapicie pierwszym uzale?nia przyznanie obni?enia podatku maj?tkowego od spe?nienia warunku pozostawania podatnikiem luksemburskiego podatku maj?tkowego przez pi?? kolejnych lat podatkowych?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

*W przedmiocie stosowania przepisów traktatu dotycz?cych swobody przedsibiorczo?ci*

28 W sprawie przed s?dem krajowym wiadomo, ?e DADV, która jest spółk? utworzon? w Luksemburgu, nast?pnie przenios?a swoj? siedzib? z Luksemburga do W?och. S?d odsy?aj?cy twierdzi, ?e z powodu tego przeniesienia DADV zaprzesta?a spe?niania wymogu bycia podatnikiem luksemburskiego podatku maj?tkowego w trakcie ca?ego okresu przewidzianego w § 8a LIF, z którego to powodu zosta?y jej dor?czone sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym decyzje podatkowe.

29 W tych okoliczno?ciach nale?y zauwa?y?, ?e przepisy krajowe b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym ograniczaj? si? do powi?zania – dla spółek utworzonych zgodnie z prawem krajowym – skutków podatkowych sytuacji, w której spółki te znajduj? si? po zaprzestaniu bycia podatnikiem luksemburskiego podatku maj?tkowego, w szczeg?lno?ci w wyniku przeniesienia ich siedziby do innego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 31).

30 Z powy?szego wynika, ?e DADV, która – jako spółka utworzona zgodnie z przepisami pa?stwa cz?onkowskiego i posiadaj?ca zarówno statutow? siedzib?, jak i zarz?d g?ówny na terytorium Unii Europejskiej – zgodnie z art. 54 TFUE korzysta z postanowie? traktatu dotycz?cych swobody przedsibiorczo?ci, mo?e powo?ywa? si? na prawa wywodzone z art. 49 TFUE, w szczeg?lno?ci w celu podwa?enia zgodno?ci z prawem pozbawienia jej, z powodu przeniesienia siedziby do innego pa?stwa cz?onkowskiego, korzy?ci podatkowej, której mog?aby si? domaga? na podstawie czasu posiadania przez ni? siedziby w Luksemburgu i podlegania w zwi?zku z tym podatkowi maj?tkowemu w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim.

31 Z powy?szego wynika, ?e przepisy traktatu FUE dotycz?ce swobody przedsibiorczo?ci maj? zastosowanie do sytuacji takiej jak w post?powaniu przed s?dem krajowym.

*W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsibiorczo?ci*

32 Artyku? 49 TFUE wymaga usuni?cia ogranicze? swobody przedsibiorczo?ci. Nawet je?li, zgodnie z ich tre?ci?, postanowienia traktatu odnosz?ce si? do swobody przedsibiorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak sprzeciwiaj? si? one temu, aby pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia utrudnia?o wykonywanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez swego obywatela albo spółk? utworzon? zgodnie z jego ustawodawstwem (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Z utrwalonego orzecznictwa wynika tak?e, ?e za ograniczenia swobody przedsibiorczo?ci nale?y równie? uzna? wszelkie przepisy, które zakazuj? korzystania z tej swobody, ograniczaj? je lub zmniejszaj? jego atrakcyjno?? (zob. wyroki: z dnia 5 pa?dziernika 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I-8961, pkt 11; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 34; z dnia 23 pa?dziernika 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061, pkt

30; z dnia 15 kwietnia 2010 r. w sprawie C-96/08 CIBA, Zb.Orz. s. I-2911, pkt 19).

34 W sprawie przed sądem krajowym należało stwierdzić, że spółka prawa luksemburskiego, która przenosi siedzibę poza terytorium luksemburskie w trakcie pięciu kolejnych lat podatkowych następujących po roku podatkowym, w trakcie którego przyznano jej obniżenie podatku majątkowego takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym, jest traktowana w mniej korzystny sposób w porównaniu do podobnej spółki, która utrzymuje swoją siedzibę w Luksemburgu.

35 W rzeczywistości bowiem, na podstawie przepisów prawa krajowego będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, przeniesienie do innego państwa członkowskiego niż Wielkie Księstwo Luksemburga siedziby spółki prawa luksemburskiego w trakcie rzeczoności okresu powoduje natychmiastowe cofnięcie korzystania z obniżenia podatku, podczas gdy wycofanie to nie ma miejsca, jeżeli spółka ta utrzymuje swoją siedzibę w obrębie terytorium luksemburskiego. Korzystanie z obniżenia podatku majątkowego przyznane spółce utrzymującej siedzibę w obrębie danego państwa członkowskiego zostaje cofnięte tylko wtedy, gdy rezerwa przewidziana w § 8a akapit trzeci LIF zostaje wykorzystana przed wygaśnięciem pięcioletniego okresu do innych celów niż włożenie do kapitału spółki.

36 Owo odmienne traktowanie dotyczyłoby spornego w postępowaniu przed sądem krajowym systemu korzystania z obniżenia podatku majątkowego, które może mieć negatywne skutki dla majątku spółek zamierzających przenieść ich siedzibę poza Luksemburg, jest w stanie zniechęcić spółki prawa luksemburskiego do przenoszenia ich siedziby do innego państwa członkowskiego w trakcie pięcioletniego okresu następującego po roku podatkowym, w którym przyznane zostało obniżenie podatku majątkowego (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 46; z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 35; z dnia 6 września 2012 r. w sprawie C-38/10 Komisja przeciwko Portugalii, pkt 28).

37 Przeciwnie do tego, co twierdzi rząd luksemburski, stwierdzonego w ten sposób odmienne traktowania nie można tłumaczyć obiektywną różnicą w sytuacji. W rzeczywistości bowiem, w świetle uregulowań państwa członkowskiego dotyczących przyznania obniżenia podatku od majątku, który powstał na terytorium tego państwa, sytuacja spółki utworzonej zgodnie z przepisami rzeczoności państwa członkowskiego, która to spółka przenosi swoją siedzibę do innego państwa członkowskiego, jest podobna do sytuacji spółki również utworzonej zgodnie z przepisami pierwszego państwa członkowskiego i utrzymującej swoją siedzibę w tym państwie członkowskim, jeżeli chodzi o obniżenie podatku od majątku, który powstał w pierwszym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby (zob. podobnie ww. wyroki: w sprawie National Grid Indus, pkt 38; w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 29).

38 Rząd luksemburski poczynkowo podnosi, że utrata możliwości korzystania z § 8a LIF, a w szczególności utrata z mocy wstecznej obniżenia podatku majątkowego przez DIVI, jest konsekwencją nie tyle przeniesienia siedziby przez DADV poza terytorium luksemburskie, co braku przestrzegania dwóch warunków przewidzianych w akapitach pierwszym i trzecim § 8a LIF, które wymagają, aby rezerwa była utrzymywana w bilansie spółki w okresie pięciu lat następujących po jej utworzeniu i aby nie była ona wykorzystywana do innych celów.

39 Nie można przychylić się do takiej argumentacji. Utrata korzystania z obniżenia podatku majątku będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest konsekwencją wykorzystania rezerwy przed wygaśnięciem pięcioletniego terminu na cele inne niż przewidziane w § 8a LIF akapit trzeci. W rzeczywistości bowiem z akt przekazanych Trybunałowi wynika, że DADV, a następnie DIVI utrzymały w swoim bilansie rezerwy przewidziane w § 8a LIF akapit pierwszy. Z powyższego wynika, co przyznał również rząd luksemburski, że utrata korzyści przewidzianej w § 8a LIF jest skutkiem okoliczności, iż DADV przestała podlegać

luksemburskiemu podatkowi majątkowemu w pięcioletnim okresie następującym po utworzeniu rezerwy przewidzianej w § 8a LIF akapit pierwszy. Jeżeli DADV utrzymaaby swój siedzibę w obrębie terytorium luksemburskiego, nadal korzystaaby z korzyści podatkowej.

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

#### *W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości*

41 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 Zdaniem sądu luksemburskiego ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest uzasadnione celem polegającym na zapewnieniu równowagi rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, zgodnie z zasadą terytorialności.

43 W tym zakresie należy przypomnieć, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał (ww. wyrok w sprawie National Grid Indus, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 W okolicznościach takich jak w sprawie przed sądem krajowym stwierdzone ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie może jednakże zostać uzasadnione przez wymóg równowagi rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi.

45 W tym zakresie wystarczy podnieść, podobnie jak to czyni Komisja Europejska, że okoliczności cofnięcia spółce obniżenia podatku majątkowego, z którego ona korzysta, oraz okoliczności wymagania natychmiastowej zapłaty w chwili przenoszenia siedziby tej spółki do innego państwa członkowskiego nie. Wielkie Księstwo Luksemburga, nie gwarantując kompetencji podatkowej tego ostatniego państwa członkowskiego ani też równowagi podziału kompetencji podatkowych pomiędzy danymi państwami członkowskimi. W rzeczywistości bowiem sam charakter mechanizmu wycofania korzyści oznacza, że państwo członkowskie uprzednio zgodziło się na przyznanie tej korzyści, a w konsekwencji na obniżenie podatku majątkowego podatników będących rezydentami, jeżeli zostały spełnione warunki przewidziane w § 8a LIF.

46 Ograniczenia spornego w postępowaniu przed sądem krajowym nie można także uzasadnić konieczności zagwarantowania spójności krajowego systemu podatkowego, zaliczoną przez Trybunał do nadrzędnych względów interesu ogólnego (zob. podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r.: w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 21).

47 W rzeczywistości bowiem, aby argumentacja oparta na takim uzasadnieniu mogaby być skuteczna, konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo). Brak jest takiego związku na przykład w sytuacji odmiennych podatków lub odmiennego traktowania różnych podatników (zob. podobnie wyroki: z dnia 18

wrzeńnia 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. s. I-9409, pkt 30; z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-253/09 Komisja przeciwko Węgrom, Rec. s. I-12391, pkt 77).

48 Tymczasem z oceny uregulowania krajowego spornego przed sądem krajowym wynika, iż brak jest bezpośredniego związku pomiędzy z jednej strony przyznaniem obniżenia podatku majątkowego spółce, która spełnia warunki przewidziane w § 8a LIF, a z drugiej strony celami zamierzonymi przez to uregulowanie, w szczególności kompensowaniem rzeczonej korzyści podatkowej przez dodatkowe wpłaty z tytułu podatku dochodowego od podmiotów zbiorowych i przez podatek handlowy od zysków z działalnością w trakcie lat utrzymywania rezerwy przewidzianej w § 8a akapit pierwszy LIF.

49 Z powyższego wynika, co podkreśla Komisja, że daleki i przypadkowy charakter takich późniejszych podatków nie może uzasadniać przeszkody w swobodzie przedsiębiorczości, jak ustanawia rzeczony § 8a LIF.

50 Jeżeli chodzi o główny cel zamierzony przez system podatkowy przewidziany w § 8a LIF, jaki został sformułowany w pracach nad jej przyjęciem, wystarczy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pozyskiwanie wpłat podatkowych nie może być postrzegane jako nadrzędny względ interesu ogólnego, na który można się powoływać w celu uzasadnienia przepisu zasadniczo niezgodnego z jedną ze swobód podstawowych (zob. wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 28; a także z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 59).

51 Z powyższej oceny wynika, że przepis krajowy taki jak budyty przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie może zostać uznany za uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

52 W związku z tym na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż w świetle okoliczności sprawy w postępowaniu przed sądem krajowym sprzeciwia się on przepisowi państwa członkowskiego, na podstawie którego obniżenie podatku majątkowego jest uzależnione od warunku pozostania podatnikiem tego podatku w trakcie pięciu kolejnych lat podatkowych.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

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

Podpisy

\* Język postępowania: francuski.