

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 14 maja 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 49 i 54 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatki dochodowe od osób prawnych – Spółki dominujące i spółki zależne – Pionowa i pozioma integracja podatkowa

W sprawie C-749/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour administrative (trybunał administracyjny, Luksemburg) postanowieniem z dnia 29 listopada 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 listopada 2018 r., w postępowaniu:

B i in.

przeciwko

Administration des contributions directes,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: A. Arabadjiev (sprawozdawca), prezes izby, K. Lenaerts, prezes Trybunału, pełniący obowiązki sędziego drugiej izby, P.G. Xuereb, T. von Danwitz i A. Kumin, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu B i in. – G. Simon, avocat,
 - w imieniu rządu luksemburskiego – D. Holderer, w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którego wspiera P. Gentili, avvocato dello Stato,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i A. Armenia, 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 i 54 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między trzema spółkami prawa luksemburskiego, B, C i D, a *administration des contributions directes* (organem ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg), dotyczącego odrzucenia ich wspólnego wniosku o ustanowienie systemu integracji podatkowej za lata podatkowe 2013 i 2014.

Ramy prawne

3 Artykuł 164 bis zmienionej ustawy z dnia 4 grudnia 1967 r. o podatku dochodowym (*Mémorial A 1967*, s. 1228), w wersji mającej zastosowanie do lat podatkowych 2013 i 2014 (zwany dalej „art. 164 bis UPD”) przewidywał, co następuje:

„1. Spółki kapitałowe będące rezydentami podlegające w pełni opodatkowaniu, których co najmniej 95% kapitału jest posiadane bezpośrednio lub pośrednio przez inną w pełni podlegającą opodatkowaniu spółkę kapitałową będącą rezydentem lub przez krajowy stały zakład spółki kapitałowej niebędącej rezydentem, która podlega w pełni opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych, mogą, na wniosek, zostać zintegrowane do celów podatkowych ze spółką dominującą lub krajowym stałym zakładem, tak aby ich odpowiednie wyniki podatkowe zostały połączone z wynikami spółki dominującej lub krajowego stałego zakładu.

[...]

4. Zastosowanie systemu integracji podatkowej następuje na wspólny pisemny wniosek spółki dominującej lub krajowego stałego zakładu i spółek zależnych. Wniosek należy złożyć do *administration des contributions directes* (organu ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg), przed końcem pierwszego roku podatkowego w ramach okresu, którego dotyczy wniosek o ustanowienie systemu integracji podatkowej, a okres ten powinien obejmować co najmniej pięć lat podatkowych. [...]”

4 Artykuł 164 bis UPD został zmieniony ustawą z dnia 18 grudnia 2015 r. (*Mémorial A 2015*, s. 5989) ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2015 r. (zwany dalej „art. 164 bis UPD ze zmianami”). Przepis ten ma następujące brzmienie:

„1. Do celów niniejszego artykułu:

1) spółka zintegrowana oznacza spółkę kapitałową będącą rezydentem, w pełni podlegającą opodatkowaniu lub krajowy, stały zakład spółki kapitałowej niebędącej rezydentem, w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych;

2) integrująca spółka dominująca oznacza spółkę kapitałową będącą rezydentem, w pełni podlegającą opodatkowaniu lub krajowy, stały zakład spółki kapitałowej niebędącej rezydentem, w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych;

3) spółka dominująca, nieintegrująca oznacza spółkę kapitałową będącą rezydentem, w pełni podlegającą opodatkowaniu lub krajowy, stały zakład spółki kapitałowej niebędącej rezydentem, w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych lub spółkę kapitałową będącą rezydentem w innym państwie będącym stroną Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób

prawnych lub stały zakład spółki kapitałowej w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych, poświadczony w innym państwie będącym stroną porozumienia [EOG] i w pełni podlegający w tym państwie opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych;

4) integrująca spółka zależna oznacza spółkę kapitałową będącą rezydentem, w pełni podlegającą opodatkowaniu lub krajowy, stały zakład spółki kapitałowej niebędącej rezydentem, w pełni podlegający opodatkowaniu podatkiem odpowiadającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych;

5) grupa zintegrowana oznacza grupę składającą się z integrującej spółki dominującej i spółki zintegrowanej (spółek zintegrowanych) w rozumieniu akapitu drugiego, albo grupę składającą się z integrującej spółki zależnej i spółki zintegrowanej (spółek zintegrowanych) w rozumieniu akapitu trzeciego. Członek grupy zintegrowanej nie może jednocześnie wchodzić w skład innej grupy zintegrowanej. [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

5 B jest spółką prawa luksemburskiego posiadającą siedzibę podatkową w Luksemburgu, której spółką dominującą jest francuska spółka akcyjna A, mająca siedzibę podatkową we Francji.

6 Z dniem 1 stycznia 2008 r. B, wraz ze swoją spółką zależną E, utworzyła w ramach systemu integracji podatkowej grupę podatkową zintegrowaną pionowo w rozumieniu art. 164 bis UPD. Grupa ta była stopniowo rozszerzana o inne spółki zależne spółki B w następujący sposób: od 1 stycznia 2010 r. o spółkę F, od 1 stycznia 2011 r. o spółkę G, która została następnie wchłonięta przez spółkę F, od 1 stycznia 2012 r. o spółkę H oraz od 1 stycznia 2013 r. o spółki I, J, K i L. W ramach tej stopniowo rozszerzanej grupy zintegrowanej pionowo do celów podatkowych B przejęła rolę spółki sprawującej kontrolę nad grupą, równocześnie posiadała co najmniej 95% kapitału zakładowego wszystkich spółek zależnych, których siedziba i zarząd znajdowały się w Luksemburgu, przy czym wszystkie wyniki spółek grupy zostały skonsolidowane w celu opodatkowania na poziomie spółki B.

7 C i D są spółkami prawa luksemburskiego, mającymi siedzibę w Luksemburgu do celów podatkowych, których kapitał jest w posiadaniu po równo spółki prawa francuskiego A, przy czym spółka B nie posiada żadnego udziału w kapitale tych dwóch spółek.

8 W dwóch pismach z dnia 8 grudnia 2014 r., złożonych w dniu 22 grudnia 2014 r., B, C i D zwróciły się o ustanowienie systemu integracji podatkowej w rozumieniu art. 164 bis UPD odpowiednio od dnia 1 stycznia 2013 r. i od dnia 1 stycznia 2014 r.

9 Decyzją z dnia 3 lutego 2015 r. bureau d'imposition Sociétés 6 de l'administration des contributions directes (urząd skarbowy, wydział 6 ds. spółek organu ds. podatków bezpośrednich, Luksemburg, zwany dalej „urzędem skarbowym”) odrzucił te wnioski, ze względu na to, że spółki B, C i D nie spełniały warunków określonych w art. 164 bis UPD.

10 Skarga złożona na tę decyzję w dniu 27 kwietnia 2015 r. pozostała bez odpowiedzi, w związku z czym spółki B, C i D wniosły w dniu 12 sierpnia 2016 r. odwołanie do tribunal administratif (sądu administracyjnego, Luksemburg), żądając zmiany, a pomocniczo stwierdzenia nieważności, decyzji urzędu skarbowego z dnia 3 lutego 2015 r.

11 Wyrokiem z dnia 6 grudnia 2017 r. tribunal administratif (sąd administracyjny) uznał odwołanie za bezzasadne w zakresie wniosku o ustanowienie systemu integracji podatkowej od dnia 1 stycznia 2013 r., uzasadniając to tym, że wniosek w tej sprawie powinien być wpłynięty do

administracji przed końcem pierwszego roku podatkowego okresu, w odniesieniu do którego wnioskowano o ustanowienie systemu integracji podatkowej, tj. przed końcem 2013 r.

12 Natomiast w odniesieniu do roku podatkowego 2014 tribunal administratif (sąd administracyjny) uznał skargę za zasadną i orzekł, że wynikający z art. 164 bis UPD zakaz tworzenia przez spółkę dominującą niebędącą rezydentem, mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, podmiotu podatkowego pomiędzy spółkami zależnymi bądź innymi rezydentami, podczas gdy taka sama możliwość została przyznana spółce dominującej bądź innej rezydentem w drodze integracji pionowej, jest niezgodny ze swobodami przemieszczania się i przedsiębiorczości, o których mowa w art. 49 i 54 TFUE.

13 Skargę wniesioną w dniu 15 stycznia 2018 r. spółki B, C i D odwołały się od tego wyroku do Cour administrative (trybunału administracyjnego, Luksemburg) bądź czegoś odwołującym w zakresie, w jakim ich odwołanie dotyczyło roku podatkowego 2013 zostało uznane za bezzasadne. Wedle tych spółek odmowa przyznania im możliwości skorzystania z systemu integracji podatkowej od dnia 1 stycznia 2013 r. jest sprzeczna z zasadą skuteczności (effet utile) prawa Unii, ponieważ nie została spełniona warunek czysto formalny, a mianowicie dochowanie terminu, w którym należało złożyć wniosek. Ich zdaniem warunek taki byłby zbyt trudny do spełnienia w świetle stanowiska przyjętego w 2013 r. przez luksemburską administrację i orzecznictwo, sprzeciwiającego się wszelkim wnioskom o horyzontalną integrację podatkową. Spółki B, C i D złożyły wniosek po wydaniu wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758), który dostarczył im argumentów prawnych pozwalających na dochodzenie, na podstawie przepisów Unii, ich prawa do skorzystania z systemu integracji podatkowej przewidzianego w przepisach luksemburskich w związku z istnieniem wcześniej grupy zintegrowanej podatkowo.

14 Organ ds. podatków bezpośrednich wniosł przed sądem odwołującym o utrzymanie w mocy wyroku tribunal administratif (sądu administracyjnego) z dnia 6 grudnia 2017 r. w zakresie, w jakim sąd ten potwierdził odmowę ustanowienia systemu integracji podatkowej za okres od dnia 1 stycznia 2013 r. Jednakże organ ten wniosł odwołanie wzajemne od tego wyroku, w zakresie, w jakim tribunal administratif (sąd administracyjny) uznał za zasadne odwołanie spółek B, C i D dotyczące roku podatkowego 2014.

15 W tych okolicznościach Cour administrative (trybunał administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienia te sprzeciwiają się ustawodawstwu państwa członkowskiego dotyczącego systemu integracji podatkowej, które, z jednej strony, pozwala na konsolidację wyników spółek należących do tej samej grupy umoliwiających wyłączenie pionowej integracji podatkowej pomiędzy spółką dominującą bądź rezydentem lub stałym zakładem spółki dominującej niebędącej rezydentem mającym siedzibę w danym państwie a jej spółkami zależnymi bądź innymi rezydentami, a które, z drugiej strony, w ten sam sposób stoi na przeszkodzie wyłączenie poziomej integracji podatkowej samych spółek zależnych, zarówno w przypadku spółki dominującej niebędącej rezydentem oraz nieposiadającej stałego zakładu z siedzibą w danym państwie, jak i spółki dominującej bądź innej lub niebędącej rezydentem, ale posiadającej stały zakład mający siedzibę w danym państwie?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że postanowienia te sprzeciwiają się przywołanemu ustawodawstwu państwa członkowskiego dotyczącemu systemu integracji podatkowej, a w szczególności, czyśemu rozgraniczeniu między systemem integracji pionowej (pomiędzy spółką sprawującą kontrolę a spółkami zależnymi bezpośrednio lub pośrednio) a systemem integracji poziomej (pomiędzy dwiema lub kilkoma spółkami zależnymi bądź innymi rezydentem należącymi do spółki

sprawujących kontrolę pozostających poza zakresem integracji podatkowej) wynikającemu z tego ustawodawstwa oraz ustanowionemu na jego podstawie obowiązki zakazania uprzednio istniejącej pionowej integracji podatkowej przed uzyskaniem możliwości ustanowienia grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych i to w przypadku, gdy:

- będą pionowa integracja podatkowa integrującej spółki sprawujących kontrolę na poziomie krajowym będącej rezydentem danego państwa członkowskiego (będącej równocześnie spółką szczególną w stosunku do spółki sprawujących kontrolę nad całą grupą będącej rezydentem innego państwa członkowskiego) ze spółkami zależnymi będącymi rezydentami należącymi do spółki sprawujących kontrolę została już wcześniej ustanowiona, ze względu na dopuszczenie, na podstawie ustawodawstwa danego państwa członkowskiego, wyłączenie pionowej integracji podatkowej, w celu umożliwienia skorzystania z systemu niezależnego od tego, czy spółka sprawująca kontrolę nad całą grupą jest rezydentem w innym państwie członkowskim,
 - będą spółkom siostrzanym integrującej spółki sprawujących kontrolę mającej siedzibę w danym państwie członkowskim (a zatem również spółkom zależnym spółki sprawujących kontrolę nad całą grupą będącej rezydentem w innym państwie członkowskim) odmówiono zgody na udział w istniejącym systemie integracji podatkowej na tej podstawie, że systemy integracji pionowej i poziomej są ze sobą nie do pogodzenia,
 - będą objęcie wspomnianych spółek siostrzanych zakresem konsolidacji wyników spółek należących do grupy skutkujące zniesieniem wcześniej istniejącej pionowej integracji podatkowej – ze wszystkimi związanymi z tym negatywnymi konsekwencjami podatkowymi ze względu na brak spełnienia warunku minimalnego okresu istnienia integracji wynikającego z przepisów krajowych – oraz wdrożeniem nowego systemu poziomej integracji podatkowej, podczas gdy spółka integrująca będąca rezydentem (na szczeblu której bybyby skonsolidowane wyniki spółek integrowanych poziomo do celów podatkowych) pozostałaby ta sama?
- 3) W razie odpowiedzi twierdzącej również na pytanie drugie, czy art. 49 i 54 TFUE, w związku z zasadą skuteczności (effet utile) prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one ustawodawstwu państwa członkowskiego dotyczącemu systemu integracji podatkowej, a w szczególności stosowaniu uregulowania, zgodnie z którym każdy wniosek o dopuszczenie do systemu integracji podatkowej powinien być obligatoryjnie wniesiony do właściwego organu przed końcem pierwszego roku, którego dotyczy wniosek o zastosowanie tego systemu i to przy zażożeniu,
- będą że w razie odpowiedzi twierdzących na dwa pierwsze pytania, wspomniane ustawodawstwo wykluczaoby w sposób niezgodny ze swobodą przedsiębiorczości poziomą integrację podatkową pomiędzy samymi spółkami zależnymi tej samej spółki dominującej oraz modyfikację istniejącej grupy zintegrowanej pionowo do celów podatkowych poprzez włączenie spółek siostrzanych spółki integrującej,
 - będą że praktyka administracyjna i sądowa danego państwa członkowskiego przed ogłoszeniem [wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758)], byłyby ukierunkowane na dopuszczenie wąskości wspomnianego ustawodawstwa,
 - będą że w wyniku opublikowania [tego wyroku] wiele spółek zostało, jeszcze przed końcem 2014 r., wniosek o ich włączenie do istniejącej grupy zintegrowanej podatkowo, poprzez dopuszczenie poziomej integracji podatkowej ze spółką integrującą w ramach istniejącej grupy, powołując się na [ów wyrok],

– b?d? wniosek ten dotyczy nie tylko roku podatkowego 2014, który w chwili wniesienia wniosku jeszcze si? nie zakończy?, ale równie? wcze?niejszego roku podatkowego 2013, pocz?wszy od którego spółki uczestnicz?ce w integracji spe?ni?y wszystkie warunki materialne zgodne z prawem Unii, w celu dopuszczenia do systemu integracji podatkowej?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

Wprowadzenie

16 Z wyja?nie? przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy, który ma wy?czn? kompetencj? do dokonywania wyk?adni prawa krajowego w ramach systemu wsp?pracy s?dowej ustanowionego w art. 267 TFUE (wyrok z dnia 7 listopada 2018 r., C i A, C?257/17, EU:C:2018:876, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo) wynika, ?e art. 164 bis UPD w zmienionym brzmieniu wprowadzi? mo?liwo?? przeprowadzenia poziomej integracji podatkowej mi?dzy spółk? zale?n? b?d?c? rezydentem a innymi b?d?cymi rezydentami spółkami zale?nymi nieintegruj?cej spółki dominuj?cej b?d?cej rezydentem lub nierezydentem. Jednak?e, wedle tego s?du zmiana ta ma zastosowanie „dopiero od roku podatkowego 2015”. W zwi?zku z tym lata podatkowe 2013 i 2014 b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego s? nadal regulowane przez art. 164 bis UPD.

17 S?d odsy?aj?cy wskazuje równie?, ?e system integracji podatkowej, o którym mowa w art. 164 bis UPD, stanowi szczególny system opodatkowania skonsolidowanych zysków grupy spółek i oznacza, ?e wszystkie spółki obj?te zakresem integracji ustalaj? swoje w?asne wyniki ksi?gowe i podatkowe, eliminuj? ze swoich odpowiednich wyników ksi?gowych podwójne odliczenia lub podwójne opodatkowanie, które mog? wynika? z transakcji mi?dzy spółkami grupy, oraz ?e wyniki te s? konsolidowane na poziomie spółki integruj?cej – co obejmuje kompensowanie dodatnich i ujemnych wyników spółek, których to dotyczy – w celu uzyskania skonsolidowanego wyniku podlegaj?cego opodatkowaniu tylko na poziomie spółki integruj?cej. Zgodnie z art. 164 bis UPD taka integracja podatkowa nie by?a mo?liwa bez udzia?u spółki dominuj?cej i mog?a by? dokonana jedynie w granicach integracji jednej i tej samej jurysdykcji podatkowej.

18 Ponadto, zgodnie z orzecznictwem s?du odsy?aj?cego, podatnicy, którzy spe?niaj? warunki materialne okre?lone w art. 164 bis UPD maj? prawo do korzystania z systemu integracji podatkowej, w zwi?zku z czym w?a?ciwy urz?d skarbowy jest zobowi?zany do wydania zgody, gdy po weryfikacji stwierdzi, ?e owe materialne warunki s? spe?nione.

19 Na pytania prejudycjalne nale?y udzieli? odpowiedzi w ?wietle tych rozwa?a?.

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które zezwalaj? na pionow? integracj? podatkow? mi?dzy spółk? dominuj?c? b?d?c? rezydentem lub po?o?onym w tym pa?stwie cz?onkowskim sta?ym zak?adem spółki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem, a jej spółkami zale?nymi b?d?cymi rezydentami, natomiast nie zezwalaj? na poziom? integracj? podatkow? mi?dzy b?d?cymi rezydentami spółkami zale?nymi spółki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem.

21 Swoboda przedsi?biorczo?ci przyznana obywatelom Unii na mocy art. 49 TFUE zapewnia im dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia przedsi?biorstw i zarz?dzania nimi na tych samych warunkach co warunki okre?lone przez przepisy pa?stwa cz?onkowskiego siedziby dla jego w?asn?ch obywateli. Obejmuje ona, zgodnie z art. 54 TFUE przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z przepisami

państwa czonkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie czonkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 1 kwietnia 2014 r. *Felixstowe Dock and Railway Company i in.*, C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Należy przypomnieć, że w odniesieniu do spółek ich siedziba w rozumieniu art. 54 TFUE, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy jako czynnik z porządkiem prawnym danego państwa czonkowskiego. Niemniej jednak dopuszczenie do tego, by państwo czonkowskie, w którym przedsiębiorstwo jest rezydentem, mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki po ostateczna jest w innym państwie czonkowskim, uczyniłoby art. 49 TFUE bezprzedmiotowym. Swoboda przedsiębiorczości ma w istocie na celu zagwarantowanie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie czonkowskim poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji ze względu na siedzibę spółek (wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., *SCA Group Holding i in.*, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 System integracji podatkowej, taki jak sporny w postępowaniu głównym stanowi korzyść podatkową dla zainteresowanych spółek. W drodze kompensacji pomiędzy pozytywnymi i negatywnymi wynikami spółek objętych integracją i konsolidacją tych wyników na poziomie spółki dominującej, system integracji podatkowej przyznaje grupie danych spółek korzyść podatkową (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., *SCA Group Holding i in.*, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 46).

24 Zgodnie z art. 164 bis UPD, taka korzyść podatkowa jest przyznawana spółkom dominującym bądź rezydentami Luksemburga lub po ostatecznym w tym państwie czonkowskim stałym zakładom spółek dominujących niebędących rezydentami, poprzez umożliwienie konsolidacji wyników podatkowych spółek zależnych bądź rezydentami na poziomie tych spółek dominujących i stałych zakładów.

25 Przepisy będące przedmiotem postępowania głównego stwarzają zatem różnicę w traktowaniu między, z jednej strony, spółkami dominującymi mającymi siedzibę w Luksemburgu, które dzięki systemowi integracji podatkowej mogą między innymi kompensować dodatnie wyniki ich spółek zależnych przynoszących zyski z ujemnymi wynikami ich spółek zależnych przynoszących straty, a z drugiej strony, spółkami dominującymi również posiadającymi spółki zależne w Luksemburgu, ale mającymi siedzibę w innym państwie czonkowskim i nieposiadającymi stałego zakładu w Luksemburgu, które nie mogą korzystać z tego systemu integracji podatkowej, a tym samym z korzyści podatkowych, do których system ten uprawnia.

26 Odmienne traktowanie stwierdzone w poprzednim punkcie, nie jest kwestionowane przez argumenty rzędu luksemburskiego, który w swoich uwagach na piśmie twierdzi, że wszystkie spółki podlegające suwerennie podatkowej Wielkiego Księstwa Luksemburga są traktowane w ten sam sposób. Według tego rzędu, z jednej strony, gdyby spółka dominująca niebędąca rezydentem posiadała stały zakład w Luksemburgu, mogaby korzystać z takiego samego traktowania jak spółki dominujące bądź rezydentami. Z drugiej strony, nawet w sytuacji czysto wewnętrznej, integracja podatkowa między spółkami zależnymi spółki dominującej nie mogaby zostać przeprowadzona bez udziału spółki dominującej.

27 W tym względzie należy przede wszystkim wskazać, że z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że spór w postępowaniu głównym nie dotyczy możliwości wyczerpania spółki dominującej niebędącej rezydentem do luksemburskiego systemu integracji podatkowej w taki sam sposób jak jej spółki zależne bądź rezydentami, lecz jedynie możliwości przeprowadzenia poziomej integracji wyników samych spółek zależnych, które są wszystkie rezydentami Luksemburga. W związku z tym fakt, że spółka dominująca niebędąca rezydentem

nie podlega luksemburskiej suwerenności podatkowej, jest nieistotny.

28 Ponadto z pewnością jest, że w sytuacji czysto wewnętrznej integracja podatkowa między spółkami zależnymi spółki dominującej bądźcej rezydentem nie może zostać przeprowadzona bez udziału tej ostatniej. Jednakże, w przypadku gdy pozioma integracja podatkowa między bądźcymi rezydentami spółkami zależnymi spółki dominującej bądźcej rezydentem nie jest dozwolona, konsolidacja wyników tych spółek zależnych może mimo to zostać osiągnięta, jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku, poprzez włączenie wyników owych spółek zależnych do wyniku spółki dominującej.

29 Tymczasem w przypadku spółek zależnych spółki dominującej niebędącej rezydentem konsolidacja wyników spółek zależnych nie jest możliwa ani w drodze pionowej integracji podatkowej, ani w drodze poziomej integracji podatkowej.

30 Wreszcie z orzecznictwa Trybunału wynika, że ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r., Komisja/Francja, 270/83, EU:C:1986:37, pkt 22; z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 13; z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo). W konsekwencji argument, że utworzenie w Luksemburgu stałego zakładu lub spółki zależnej pośredniczącej, która przejęłaby rolę spółki dominującej w stosunku do istniejących spółek zależnych, pozwoliłoby spółce dominującej niebędącej rezydentem na konsolidację podatkową wyników jej spółek zależnych bądźcych rezydentami, jest bez znaczenia.

31 W zakresie, w jakim sporne w postępowaniu główne przepisy UPD traktują w sposób mniej korzystny z punktu widzenia podatkowego sytuacje transgraniczne w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, stanowi one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (zob. analogicznie wyroki: z dnia 27 listopada 2008 r., Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 32; z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 48).

32 Takie ograniczenie może być dozwolone tylko wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne lub gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i jest proporcjonalne do tego celu (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23; z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 20).

33 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną powinna być oceniana z uwzględnieniem celu zamierzonego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 38; z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28; a także z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 32).

34 Różnica w traktowaniu spółek dominujących mających siedzibę w Luksemburgu i spółek dominujących mających siedzibę w innym państwie członkowskim i nieposiadających stałego zakładu w Luksemburgu w odniesieniu do możliwości konsolidacji podatkowej wyników ich spółek zależnych w Luksemburgu dotyczy sytuacji, które są obiektywnie porównywalne.

35 Jak bowiem wynika z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, system

konsolidacji podatkowej ustanowiony w art. 164 bis UPD został przewidziany ze względu na neutralność podatkową, w celu umożliwienia skonsolidowanego opodatkowania niektórych lub wszystkich spółek należących do grupy.

36 Jednakże cel ten może zostać osiągnięty, w odniesieniu do konsolidacji wyników spółek zależnych mających siedzibę w Luksemburgu i w odniesieniu do ich opodatkowania w tym państwie członkowskim, zarówno przez grupy, których spółka dominująca również ma siedzibę w tym państwie członkowskim, jak i przez grupy, których spółka dominująca nie ma siedziby w tym państwie członkowskim (zob. analogicznie wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, pkt 51).

37 Wreszcie ani sąd odsyłający, ani rząd luksemburski nie podniosły żadnych względów interesu ogólnego, które uzasadniałyby, w odpowiednim przypadku, odmienne traktowanie wynikające z systemu integracji podatkowej będącego przedmiotem postępowania głównego.

38 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają na pionową integrację podatkową między spółką dominującą będącą rezydentem lub połączonym w tym państwie członkowskim stałym zakładem spółki dominującej niebędącej rezydentem a jej spółkami zależnymi będącymi rezydentami, a nie zezwalają na poziomą integrację podatkową między będącymi rezydentami spółkami zależnymi spółki dominującej niebędącej rezydentem.

W przedmiocie pytania drugiego

39 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zwraca się zasadniczo o ustalenie, czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, których skutkiem jest zmuszenie spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim do rozwiązania pionowej integracji podatkowej istniejącej między jedną z jej spółek zależnych a szeregiem jej spółek po równo zależnych będących rezydentami w celu umożliwienia tej spółce zależnej przeprowadzenia poziomej integracji podatkowej z innymi, będącymi rezydentami spółkami zależnymi tej spółki dominującej, nawet gdy integrująca spółka zależna będąca rezydentem pozostaje taka sama, a rozwiązanie wertykalnej integracji podatkowej przed upływem minimalnego okresu istnienia integracji przewidzianego w prawie krajowym oznacza indywidualną korektę opodatkowania danych spółek.

40 W tym względzie należy przede wszystkim wskazać – jak wyjaśnił sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – że horyzontalny system integracji podatkowej, wprowadzony na mocy art. 164 bis UPD w zmienionym brzmieniu, został stworzony jako alternatywny system integracji względem systemu integracji pionowej, w związku z czym te dwa systemy wzajemnie się wykluczają i zmiana jednego systemu na drugi pociąga za sobą rozwiązanie istniejącej wcześniej grupy zintegrowanej podatkowo.

41 Następnie, również zdaniem sądu odsyłającego, nawet jeżeli art. 164 bis UPD w zmienionym brzmieniu nie może być stosowany z mocą wsteczną do lat podatkowych będących przedmiotem postępowania głównego, to jednak art. 164 bis UPD, mający zastosowanie do tych lat podatkowych, powinien być interpretowany z uwzględnieniem rozdziału między systemami pionowej i poziomej integracji podatkowej, co oznacza, aby obowiązek zastosowania wcześniejszej pionowej integracji podatkowej, zanim będzie można utworzyć poziomą grupę integracji podatkowej. Jednakże rozwiązanie grupy zintegrowanej podatkowo przed upływem minimalnego okresu istnienia tej integracji, określonego jako pięć lat działającego na mocy art. 164 bis ust. 4 UPD skutkuje indywidualną korektą opodatkowania wszystkich spółek, które nie przestrzegają tego minimalnego okresu. Ta indywidualna korekta opodatkowania jest przeprowadzana w

odniesieniu do lat, dla których konsolidacja wyników nie jest już dozwolona.

42 Wreszcie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że zgodnie z przepisami krajowymi będącymi przedmiotem postępowania głównego, w przypadku grupy składającej się ze spółki dominującej z siedzibą w Luksemburgu i spółek zależnych będących rezydentami, spółka zależna będąca rezydentem może przystąpić do wcześniej istniejącej integracji podatkowej i opuścić ją po upływie minimalnego okresu pięciu lat działania, tak że na poziomie zintegrowanych spółek zależnych jakakolwiek zmiana w składzie grupy zintegrowanej podatkowo nie pociąga za sobą rozwiązania dawnej grupy zintegrowanej podatkowo i utworzenia nowej grupy.

43 Z powyższego wynika, że spółka dominująca mająca siedzibę w Luksemburgu może swobodnie zdecydować o wyłączeniu spółki zależnej będącej rezydentem do wcześniej istniejącej integracji podatkowej i wyprowadzeniu jej z niej po upływie co najmniej pięciu lat, co oznacza, że wspomniana spółka zależna ponownie podlega indywidualnemu systemowi opodatkowania, przy czym żadna z tych operacji nie prowadzi do rozwiązania dawnej zintegrowanej grupy i utworzenia nowej grupy.

44 Z drugiej strony przedstawiony przez sąd odsyłający rozdział między systemami pionowej i poziomej integracji podatkowej skutkuje tym, że spółka dominująca mająca siedzibę w innym państwie członkowskim i nieposiadająca stałego zakładu w Luksemburgu może przeprowadzić integrację swoich spółek zależnych będących rezydentami jedynie kosztem rozwiązania pionowej integracji podatkowej istniejącej między jedną z tych spółek zależnych a szeregiem spółek pośrednio zależnych będących rezydentami. Jeżeli integracja między tą spółką zależną a rezydentem a jej spółkami pośrednio zależnymi będącymi rezydentami nie została dokonana w odniesieniu do wszystkich zainteresowanych spółek lub tylko w odniesieniu do niektórych z nich w ciągu minimalnego okresu pięciu lat przewidzianego w przepisach krajowych będących przedmiotem postępowania głównego, wówczas rozwiązanie istniejącej integracji skutkuje korektą opodatkowania zainteresowanych spółek.

45 Jednakże możliwość wyłączenia spółki zależnej do istniejącej wcześniej integracji podatkowej, bez doprowadzenia do rozwiązania dawnej zintegrowanej grupy i utworzenia nowej grupy, stanowi korzyść podatkową dla zainteresowanych spółek.

46 W związku z tym w niniejszej sprawie spółka dominująca mająca siedzibę w państwie członkowskim innym niż Wielkie Księstwo Luksemburga, ze względu na obowiązek rozwiązania istniejącej zintegrowanej grupy przed uzyskaniem możliwości przeprowadzenia poziomej integracji podatkowej między jej spółkami zależnymi będącymi rezydentami, jest traktowana w sposób niekorzystny w porównaniu ze spółką dominującą mającą siedzibę w tym państwie członkowskim.

47 W przeciwieństwie do tego, co utrzymuje rząd luksemburski w swoich uwagach na piśmie, fakt, że w sytuacji czysto wewnętrznej żadna spółka nie mogłaby jednocześnie należeć do dwóch grup zintegrowanych, jest w tym względzie bez znaczenia.

48 Jak bowiem wskazano w pkt 25, 28 i 43 niniejszego wyroku, spółka dominująca z siedzibą w Luksemburgu może jednak uzyskać konsolidację wyników spółki zależnej z wynikami innych spółek zależnych będących rezydentami poprzez wyłączenie tej spółki zależnej do istniejącej, pionowej integracji podatkowej. W związku z tym w takiej sytuacji wewnętrznej nie pojawia się problem jednoczesnego istnienia dwóch zintegrowanych grup i tylko spółka dominująca niebędąca rezydentem jest zobowiązana do rozwiązania wcześniej istniejącej zintegrowanej grupy w celu skonsolidowania wyników jej spółek zależnych będących rezydentami.

49 W związku z tym fakt, że spółka dominująca niebędąca rezydentem, która nie posiada

stałego zakładu w Luksemburgu może przeprowadzić poziomą integrację między swoimi spółkami zależnymi bądź innymi rezydentami jedynie kosztem rozwiązania istniejącej integracji pionowej między jedną z jej spółek zależnych a pewną liczbą jej spółek po prostu zależnych bądź innych rezydentami prowadzi do niekorzystnego pojęcia w sytuacjach transgranicznych względem sytuacji czysto krajowych. Takie zobowiązanie stanowi de facto ograniczenie zasadniczo zakazane na mocy postanowień traktatu dotyczących swobody przedsiębiorczości w rozumieniu orzecznictwa, o którym mowa w pkt 31 niniejszego wyroku.

50 Zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 32 niniejszego wyroku można dopuścić takie ograniczenie jedynie wówczas, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego i proporcjonalne w tym celu.

51 Rząd luksemburski twierdzi, że sytuacja, w której spółka dominująca z siedzibą w Luksemburgu wówczas spółką zależną bądź inną rezydentem do pionowej integracji podatkowej, nie jest porównywalna, w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w pkt 33 niniejszego wyroku, z sytuacją, w której spółka zależna spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim pragnie dokonać integracji z inną spółką zależną, ponieważ włączenie spółki zależnej do pionowej integracji podatkowej byłoby możliwe jedynie wówczas, gdyby spółka dominująca posiadała bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółce zależnej, natomiast spółka zależna pragnąca przeprowadzić integrację z inną spółką zależną nie posiada 95% udziałów w tej spółce zależnej.

52 Jednakże, jak wynika z pkt 35 niniejszego wyroku, cel skonsolidowanego opodatkowania niektórych lub wszystkich spółek należących do grupy może zostać osiągnięty w odniesieniu do konsolidacji wyników spółek zależnych bądź innych rezydentami w Luksemburgu i w odniesieniu do ich opodatkowania w tym państwie członkowskim, zarówno przez grupy, których spółka dominująca ma siedzibę w tym państwie członkowskim, jak i przez grupy, których spółka dominująca nie ma w nim siedziby, w związku z czym należy stwierdzić, że gdy spółka dominująca z siedzibą w innym państwie członkowskim posiada bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% udziałów w spółkach zależnych bądź innych rezydentami, które pragną skonsolidować swoje wyniki, różnica w traktowaniu nie może być uzasadniona obiektywną różnicą w sytuacji.

53 Ponadto ani sąd odsyłający, ani rząd luksemburski nie przedstawiły żadnych nadrzędnych względów interesu ogólnego uzasadniających takie ograniczenie.

54 W świetle powyższego na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, których skutkiem jest zmuszenie spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim do rozwiązania pionowej integracji podatkowej istniejącej między jedną z jej spółek zależnych a szeregiem jej spółek po prostu zależnych bądź innych rezydentami w celu umożliwienia tej spółce zależnej przeprowadzenia poziomej integracji podatkowej z innymi, bądź innymi rezydentami spółkami zależnymi tej spółki dominującej, nawet gdy integrująca spółka zależna bądź inna rezydentem pozostaje taka sama, a rozwiązanie wertykalnej integracji podatkowej przed upływem minimalnego okresu istnienia integracji przewidzianego w prawie krajowym prowadzi do indywidualnej korekty opodatkowania danych spółek.

W przedmiocie pytania trzeciego

55 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zwraca się zasadniczo z pytaniem, czy art. 49 i 54 TFUE oraz zasady skuteczności (effet utile) prawa Unii należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym systemu integracji

podatkowej, które przewidują, że każdy wniosek o skorzystanie z takiego systemu musi zostać złożony do właściwego organu przed końcem pierwszego roku podatkowego, którego dotyczy wniosek o zastosowanie tego systemu.

56 Sąd odsyłający wskazał we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, że art. 164 bis ust. 4 UPD nie ustanawia terminu zawitego dla roszczenia podatnika, zarówno na etapie poprzedzającym wniesienie skargi, jak i na etapie postępowania sądowego, ani też terminu przedawnienia ograniczającego z mocą wsteczną dopuszczalność takiej skargi, lecz ma na celu stworzenie ram dla procedury ustanawiania systemu integracji podatkowej. Celem tego przepisu jest bowiem zapewnienie możliwości uznania przez właściwy urząd skarbowy stosowania systemu integracji podatkowej do grupy przedsiębiorstw określonej we wniosku w odpowiednim czasie, zanim wszystkie zainteresowane spółki sporządzą swoje sprawozdania finansowe za pierwszy rok stosowania systemu integracji i związane z nimi deklaracje podatkowe.

57 W niniejszej sprawie pytanie trzecie jest podnoszone w kontekście, w którym, jak wyjaśnił sąd odsyłający, w odniesieniu do roku podatkowego 2013 luksemburska praktyka administracyjna i orzecznictwo uznają, że przepisy krajowe wykluczające poziomą integrację podatkową wyjątkowo między spółkami zależnymi tej samej spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim są zgodne z prawem Unii.

58 Spółki B, C i D podniosły w tym względzie, że złożenie wniosku o ustanowienie poziomej integracji podatkowej w odniesieniu do roku podatkowego 2013 jest uzasadnione okolicznościami, że do czasu wydania wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) luksemburska praktyka administracyjna i orzecznictwo wykluczały możliwość złożenia takiego wniosku. Zostają one jednak ów wniosek niezwłocznie po wydaniu tego wyroku, to znaczy w chwili, w której miały realne szanse na jego uwzględnienie, a ponadto przed upływem ogólnego pięcioletniego terminu przedawnienia przewidzianego w prawie luksemburskim.

59 W tym względzie z odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie wynika, że art. 49 i 54 TFUE należało interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają na pionową integrację podatkową między spółką dominującą bądź rezydentem lub pozostałym w tym państwie członkowskim stałym zakładem spółki dominującej niebędącej rezydentem a jej spółkami zależnymi bądź innymi rezydentami, a nie zezwalają na poziomą integrację podatkową między innymi rezydentami spółkami zależnymi spółki dominującej niebędącej rezydentem.

60 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wykładnia przepisu prawa Unii, dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE, wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien być on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że sądy mogą i powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli przesłanki wniesienia do właściwego sądu powództwa dotyczącego zastosowania tego przepisu są w pozostałym zakresie spełnione (zob. między innymi wyrok z dnia 6 marca 2007 r., Meilicke i in., C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 W postępowaniu głównym warunek formalny dotyczący obowiązkowego złożenia wniosku o dopuszczenie do systemu integracji podatkowej przed końcem pierwszego roku obrotowego, dla którego złożono wniosek o zastosowanie tego systemu nie został spełniony w odniesieniu do roku podatkowego 2013.

62 W tym względzie, nawet jeżeli sąd odsyłający nie uzna tego terminu za termin zawity, z akt

przedłożonych Trybunałowi wynika jednak, że niedotrzymanie tego terminu doprowadziło do oddalenia przez tribunal administratif (sąd administracyjny) skargi na odrzucenie wniosku o ustanowienie integracji w odniesieniu do roku podatkowego 2013.

63 W związku z tym kwestią, czy przekroczenie terminu na złożenie wniosku o ustanowienie integracji podatkowej może zostać podniesione wobec skarżących w postępowaniu głównym, w okolicznościach takich, jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, należy zbadać z uwzględnieniem przez analogię zasad równoważności i skuteczności mających zastosowanie do wniosków, których celem jest zapewnienie wykonania prawa, jakie jednostka wywodzi z prawa Unii (zob. podobnie wyrok z dnia 21 grudnia 2016 r., TDC, C-327/15, EU:C:2016:974, pkt 89–91) i do skarg, których celem jest zapewnienie ochrony takiego prawa (zob. podobnie, między innymi, wyrok z dnia 24 października 2018 r., XC i in. C-234/17, EU:C:2018:853, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

64 Jeżeli chodzi o zasadę równoważności, z dokumentów przedłożonych Trybunałowi nie wynika, by termin na złożenie wniosku o ustanowienie integracji podatkowej, o którym mowa w art. 164 bis ust. 4 UPD, nie był zgodny z tą zasadą.

65 W odniesieniu do zasady skuteczności należy przypomnieć, że państwa członkowskie są odpowiedzialne za zapewnienie, w każdym przypadku, skutecznej ochrony praw przyznanych przez prawo Unii, oraz że zasada ta wymaga w szczególności, aby organy podatkowe tych państw nie uniemożliwiały w praktyce lub nadmiernie nie utrudniały wykonywania praw przyznanych przez porządek prawny Unii (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Caterpillar Financial Services, C-500/16, EU:C:2017:996, pkt 41).

66 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału każdy przypadek, w którym powstaje pytanie, czy krajowy przepis proceduralny czyni niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym stosowanie prawa Unii, należy rozpatrywać z uwzględnieniem miejsca danego przepisu w całości procedury, jej przebiegu i jej cech szczególnych przed różnymi organami krajowymi. Z tego punktu widzenia należy w szczególności wziąć pod uwagę, w stosownym przypadku, ochronę prawa do obrony, zasadę pewności prawa oraz prawidłowy przebieg postępowania (wyroki: z dnia 22 lutego 2018 r., INEOS Köln, C-572/16, EU:C:2018:100, pkt 44; z dnia 24 października 2018 r., XC i in., C-234/17, EU:C:2018:853, pkt 49).

67 Ponadto Trybunał uznał również za zgodne z prawem Unii ustalenie pod rygorem prekluzji rozszdnych terminów wniesienia skargi w interesie pewności prawa, która chroni jednocześnie danego podatnika i dany organ administracyjny. Terminy takie nie czyniły bowiem praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywania uprawnień przyznanych przez porządek prawny Unii, nawet jeżeli z definicji upływ tych terminów powoduje odrzucenie w całości lub w części wniesionej skargi (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału ewentualne stwierdzenie przez Trybunał naruszenia prawa Unii pozostaje co do zasady bez uszczerbku dla momentu rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia (wyrok z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef i Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

68 Prawo Unii stoi na przeszkodzie powoływaniu się przez organ krajowy na upływ rozszdznego terminu przedawnienia jedynie wtedy, gdy zachowanie organów krajowych w połączeniu z istnieniem prekluzji doprowadziło do całkowitego pozbawienia danej osoby możliwości dochodzenia przed sądami krajowymi swoich uprawnień wynikających z prawa Unii (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2010 r., Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, pkt 33; z dnia 8 września 2011 r., Q-Beef and Bosschaert, C-89/10 i C-96/10, EU:C:2011:555, pkt 51).

69 Jak wiadomo, co się dotyczy wdrażania dostępnych środków prawnych w celu pociągnięcia państwa czonkowskiego do odpowiedzialności za naruszenie prawa Unii, Trybunał orzekł, że sprzeczne z zasadą skuteczności byłoby wymaganie od poszkodowanych systematycznego korzystania ze wszystkich dostępnych im środków prawnych, nawet jeżeli powodowałoby to dla nich nadmierne trudności lub nie mogłoby tego od nich rozsądnie wymagać (wyroki: z dnia 24 marca 2009 r., *Danske Slagterier*, C-445/06, EU:C:2009:178, pkt 62; z dnia 25 listopada 2010 r., *Fuß*, C-429/09, EU:C:2010:717, pkt 77).

70 W tym kontekście, w pkt 104–106 wyroku z dnia 8 marca 2001 r., *Metallgesellschaft i in.* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134) Trybunał orzekł, że wykonywanie uprawnień przyznanych jednostkom w bezpośrednio stosowanych przepisach prawa Unii byłoby niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, jeżeli ich skargi o odszkodowanie oparte na naruszeniu prawa Unii byłyby oddalane lub podniesione roszczenia obniżane już z tego powodu, że zainteresowani zaniechali dochodzenia prawa przyznanego im na mocy przepisów unijnych, którego odmawiało im prawo krajowe, aby korzystać ze środków prawnych przewidzianych w tym celu, zaskarżyć decyzję odmowną państwa czonkowskiego, powołać się na pierwszestwo i bezpośredni skuteczność prawa Unii. W takim przypadku nie byłoby rozsądne wymaganie od osób poszkodowanych, by zastosowały dostępne im środki prawne, gdy powinny one w każdym razie spełniać zaliczkowo obowiązki zapłaty będące przedmiotem spraw, w których zapadł ów wyrok, i nawet gdyby sąd krajowy uznał zaliczkowy charakter tej płatności za niezgodny z prawem Unii, rzeczone osoby nie mogłyby otrzymać zwrotu tej kwoty i byłyby narażone na ewentualną grzywnę.

71 Jednakże, o ile przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, praktyka administracyjna i orzecznictwo luksemburskie nie zezwalały, w odniesieniu do roku podatkowego 2013, na poziomą integrację podatków dokonywaną wyjącznie między spółkami zależnymi tej samej spółki dominującej, o tyle złożenie wniosku o ustanowienie integracji nie powodowało u skarżących w postępowaniu głównym ryzyka finansowego i prawnego podobnego do tego, które było rozpatrywane w sprawach leżących u podstaw wyroków z dnia 8 marca 2001 r., *Metallgesellschaft i in.* (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134, pkt 104) oraz z dnia 25 listopada 2010 r., *Fuß*, (C-429/09, EU:C:2010:717, pkt 81), lecz przeciwnie, mogło być od nich rozsądnie wymagane.

72 W niniejszej sprawie, w odniesieniu do roku podatkowego 2013, skarżący w postępowaniu głównym mogli bowiem w każdym momencie tego roku złożyć wniosek o ustanowienie poziomej integracji podatkowej, podnosząc niezgodność przepisów luksemburskich z prawem Unii. Jak wynika z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi, złożyli oni taki wniosek na podstawie prawa Unii, w odniesieniu do roku podatkowego 2014, zanim ustawa luksemburska została zmieniona w sposób umożliwiający taką integrację.

73 Okoliczności, że w świetle ustawodawstwa krajowego oraz krajowej praktyki administracyjnej i orzecznictwa skarżące w postępowaniu głównym uznały, iż złożenie takiego wniosku jest bezskuteczne, nie może być utożsamiana ani z obiektywną niemożliwością jego złożenia w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w pkt 68 niniejszego wyroku, ani z sytuacją, w której taka czynność powodowałaby nadmierne trudności lub nie mogłaby być od nich racjonalnie wymagana w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, o którym mowa w pkt 69 niniejszego wyroku.

74 W świetle powyższego na pytanie trzecie należy odpowiedzieć, że zasady równoważności i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom państwa czonkowskiego dotyczącym systemu integracji podatkowej, które przewidują, że każdy wniosek o skorzystanie z takiego systemu musi zostać złożony do właściwego organu przed

końcem pierwszego roku podatkowego, którego dotyczy wniosek o zastosowanie tego systemu.

W przedmiocie kosztów

75 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuły 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które zezwalają na pionową integrację podatkową między spółką dominującą bądź rezydentem lub połączonym w tym państwie członkowskim stałym zakładem spółki dominującej bądź rezydentem a jej spółkami zależnymi bądź innymi rezydentami, a nie zezwalają na poziomą integrację podatkową między innymi rezydentami spółkami zależnymi spółki dominującej bądź rezydentem.
- 2) Artykuły 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, których skutkiem jest zmuszenie spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim do rozwinięcia pionowej integracji podatkowej istniejącej między jedną z jej spółek zależnych a szeregiem jej spółek pośrednio zależnych bądź innych rezydentami w celu umożliwienia tej spółce zależnej przeprowadzenia poziomej integracji podatkowej z innymi, bądź innymi rezydentami spółkami zależnymi tej spółki dominującej, nawet gdy integrująca spółka zależna bądź rezydentem pozostaje taka sama, a rozwinięcie wertykalnej integracji podatkowej przed upływem minimalnego okresu istnienia integracji przewidzianego w prawie krajowym prowadzi do indywidualnej korekty opodatkowania danych spółek.
- 3) Zasady równoważności i skuteczności należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego dotyczącym systemu integracji podatkowej, które przewidują, że każdy wniosek o skorzystanie z takiego systemu musi zostać złożony do właściwego organu przed końcem pierwszego roku podatkowego, którego dotyczy wniosek o zastosowanie tego systemu.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.