

Sprawa C-749/18**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

30 listopada 2018 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Cour administrative (Luksemburg)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

29 listopada 2018 r.

Wnoszące apelację, druga strona postępowania w ramach apelacji wzajemnej:

spółka akcyjna B

spółka akcyjna C

spółka z ograniczoną odpowiedzialnością D

Druga strona postępowania apelacyjnego, wnosząca apelację wzajemną:

Administration des contributions directes

I. Przedmiot i okoliczności faktyczne sporu

- 1 Spółka akcyjna prawa francuskiego A (dawniej AA) utworzyła w Wielkim Księstwie Luksemburga spółkę zależną B posiadającą z kolei siedem spółek zależnych „podlegających opodatkowaniu w Luksemburgu” (zwanym dalej „rezydentami”); w każdej z nich posiada ona ponad 95 % kapitału. Spółka B i jej siedem spółek zależnych dokonały wyboru luksemburskiego systemu integracji podatkowej, w ramach którego opodatkowany jest skonsolidowany dochód grupy spółek.
- 2 Spółki C i D to również spółki będące rezydentami; są one spółkami zależnymi spółki akcyjnej prawa francuskiego A. Spółka B nie posiada żadnych udziałów w kapitale wspomnianych dwóch spółek. Odrębnymi pismami z dnia 8 grudnia

2014 r., spółki B, C i D złożyły wniosek o zastosowanie wobec nich systemu integracji podatkowej począwszy od dnia 1 stycznia 2013 r. (pierwsze pismo) oraz od dnia 1 stycznia 2014 r. (drugie pismo).

- 3 [P]owołują się one w szczególności na wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r. w sprawach połączonych SCA Group Holding i in., od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758 (zobacz poniżej; zwany dalej „wyrokiem SCA Group Holding”).
- 4 Na mocy decyzji z dnia 3 lutego 2015 r. administration des Contributions directes (urząd ds. podatków bezpośrednich) stwierdziła, że system integracji podatkowej może mieć zastosowanie jedynie w przypadku spółki dominującej (integracja pionowa) będącej rezydentem podatkowym (luksemburskim). Powyższy wniosek został zatem oddalony na tej podstawie, że wspomniany warunek nie został spełniony, ponieważ spółka B nie posiada żadnych udziałów w spółkach, które miały zostać objęte integracją. Spółki B, C i D zaskarżyły tę decyzję do tribunal administratif (sądu administracyjnego).
- 5 W międzyczasie ustawa z dnia 18 grudnia 2015 r. zmieniła system integracji podatkowej, rozszerzając go w istocie na grupy składające się z samych spółek zależnych (integracja pozioma). Ustawa w sposób wyraźny uściśla, że spółka należąca do grupy zintegrowanej nie może być jednocześnie częścią innej grupy zintegrowanej. Ten nowy system prawny ma zastosowanie dopiero od roku podatkowego 2015.
- 6 Wyrokiem z dnia 6 grudnia 2017 r., sąd administracyjny oddalił skargę dotyczącą roku podatkowego 2013 na tej podstawie, że wniosek z dnia 8 grudnia 2014 r. nie został złożony we właściwym terminie, czyli przed upływem roku podatkowego 2013. Jeśli chodzi o rok podatkowy 2014, sąd administracyjny uznał za niezgodną z art. 49 i 54 TFUE odmowę zastosowania integracji podatkowej na tej podstawie, że spółki składające wniosek nie należały do spółki dominującej będącej rezydentem lub mającej stały zakład w Wielkim Księstwie Luksemburga.
- 7 Skarżące w dniu 15 stycznia 2018 r. wniosły apelację do Cour administrative (wyższego sądu administracyjnego). Państwo złożyło wówczas apelację wzajemną zarzucając sądowi administracyjnemu, że błędnie uwzględnił skargę za rok podatkowy 2014 r.

II. Właściwe przepisy

A. Prawo Unii

- 8 Rozdział 2 TFUE zatytułowany „Prawo przedsiębiorczości” obejmuje dwa następujące przepisy:

Artykuł 49

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

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

Artykuł 54

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

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

B. Prawo krajowe

Ustawa luksemburska dotycząca podatku dochodowego

9 Artykuł 164 bis stanowił:

„1. Spółki kapitałowe będące rezydentami [...], w których właścicielem co najmniej 95 % kapitału jest [...] inna spółka kapitałowa będąca rezydentem [...] lub stały zakład [luksemburski] spółki kapitałowej niebędącej rezydentem [...], są uprawnione, na wniosek, do integracji podatkowej w ramach spółki dominującej lub stałego zakładu [luksemburskiego], w celu połączenia ich wyników podatkowych z wynikami spółki dominującej lub stałego zakładu [luksemburskiego]. [...]

4. Zastosowanie systemu integracji podatkowej następuje na wspólny pisemny wniosek spółki dominującej lub stałego zakładu [luksemburskiego] i spółek zależnych, których dotyczy integracja. Wniosek należy złożyć do Administration des contributions directes przed końcem pierwszego roku podatkowego w ramach okresu, którego dotyczy wniosek o ustanowienie systemu integracji podatkowej, a okres ten powinien obejmować co najmniej 5 lat podatkowych [...]”.

10 Ustawa z dnia 8 grudnia 2015 r. zmieniła art. 164 bis ustawy o podatku dochodowym w następujący sposób:

„(1) Do celów niniejszego artykułu:

[...]

5. grupa zintegrowana: bądź grupa składająca się ze spółki dominującej integrującej oraz spółki/spółek integrowanych [...], bądź grupa składająca się ze spółki zależnej integrującej oraz spółki/spółek integrowanej/ych [...]. Członek grupy zintegrowanej nie może jednocześnie wchodzić w skład innej grupy zintegrowanej. [...]”.

Artykuł 7 wspomnianej ustawy precyzuje: „Niniejsza ustawa wchodzi w życie począwszy od roku podatkowego 2015”.

III. Stanowiska stron

A. Spółki B, C i D

- 11 Wnoszące apelację zarzucają sądowi administracyjnemu, że błędnie rozstrzygnął, iż wniosek dotyczący objęcia ich systemem integracji podatkowej za rok podatkowy 2013 powinien być zostać złożony przed końcem roku podatkowego 2013. Uważają one, że nałożenie na zainteresowane spółki obowiązku złożenia wniosku o poziomą integrację podatkową przed zakończeniem roku podatkowego 2013 stanowi dla nich nadmierny i nieproporcjonalny ciężar w świetle zasady skuteczności (effet utile) prawa Unii Europejskiej.
- 12 Wnoszące apelację przywołują wyrok SCA Group Holding. Zwracają one uwagę na podobieństwa pomiędzy systemem niderlandzkim mającym zastosowanie w sprawach, które legły u podstaw wspomnianego wyroku a luksemburskim systemem integracji podatkowej, który istniał przed reformą wprowadzoną na podstawie ustawy 8 grudnia 2015 r., w szczególności w zakresie w jakim oba systemy wykluczały poziomą integrację podatkową. Przypominają, że wyrok Trybunału Sprawiedliwości ma zasięg ogólny i że wykładnia przepisów prawa Unii jest dokonywana nie tylko na przyszłość, ale wywiera również skutek ex tunc ze względu na fakt, że sąd zobowiązany jest do jej stosowania nawet w ramach stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku, nie stosując jakichkolwiek sprzecznych z nią przepisów prawa krajowego.
- 13 Mając na uwadze, że system integracji podatkowej obowiązujący aż do roku podatkowego 2015 był, zdaniem wnoszących apelację, sprzeczny z prawem Unii, podnoszą one, że skutki niezgodne z prawem Unii powinny zostać naprawione, jak również, że sprzeczne z zasadą skuteczności (effet utile) prawa Unii byłoby udzielenie im odmowy skorzystania z systemu integracji podatkowej począwszy od dnia 1 stycznia 2013 r. pod pretekstem, że czysto formalny warunek, to znaczy zachowanie terminu, w którym wniosek powinien zostać złożony, nie jest spełniony, w zakresie, w jakim należałoby uznać, że podobny warunek jest nadmiernie trudny do spełnienia z uwagi na rozstrzygnięcia luksemburskich organów administracyjnych i sądowych podjęte w 2013 r.

B. Państwo

- 14 Państwo wnosi o utrzymanie wyroku w mocy w zakresie oddalenia wniosku dotyczącego roku podatkowego 2013.
- 15 Z kolei, Państwo podnosi, że sąd administracyjny błędnie uwzględnił skargę dotyczącą roku podatkowego 2014.
- 16 Państwo przede wszystkim stoi na stanowisku, że ówczesnie obowiązująca ustawa nie miała na celu integracji poziomej pomiędzy spółkami zależnymi należącymi do tej samej grupy. Dopiero na podstawie ustawy z dnia 18 grudnia 2015 r. system został zmieniony umożliwiając integrację poziomą począwszy od roku podatkowego 2015.
- 17 Ponadto, Państwo podnosi, że nawet, gdyby ustawę z dnia 18 grudnia 2015 r. można było zastosować wstecz, to nadal pozostaje kwestia, że ustawa ta stanowi, iż „członek grupy zintegrowanej nie może jednocześnie wchodzić w skład innej grupy zintegrowanej”. Zdaniem Państwa, zastąpienie zupełnie klasycznej integracji pionowej integracją poziomą skutkowałoby pośrednio zakończeniem funkcjonowania istniejącej grupy, a na dalszym etapie doprowadziłoby to do powstania nowej grupy zintegrowanej podatkowo. Spółka sprawująca kontrolę, motor napędowy grupy i podmiot decyzyjny w tym zakresie, powinna w rezultacie zostać zastąpiona przez inną spółkę sprawującą kontrolę, która od tej pory stanowiłaby filar nowo powstałej grupy, co nie miało miejsca w niniejszej sprawie.

IV. Ocena Cour administrative (wyższego sądu administracyjnego)**A W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego**

- 18 Luksemburski system integracji podatkowej jest definiowany jako „szczególny system opodatkowania dochodów skonsolidowanych grupy spółek” wprowadzony z powodów związanych z neutralnością podatkową. Pozwala on grupie spółek na połączenie ich wyników podatkowych w ramach spółki integrującej w celu uzyskania skonsolidowanego wyniku podatkowego podlegającego opodatkowaniu jedynie na poziomie spółki integrującej.
- 19 W niniejszej sprawie wniosek dotyczy ustanowienia przez spółki C i D systemu integracji finansowej ze spółką B jako spółką integrującą. W zakresie, w jakim jest bezsporne, że ta ostatnia spółka nie jest spółką dominującą wobec dwóch pierwszych spółek, ale, podobnie jak one, jest spółką zależną od spółki prawa francuskiego A, będącej rezydentem we Francji i spółką sprawującą kontrolę nad całą grupą, wspomniany wniosek wnoszących apelację zmierza do utworzenia grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych przez spółki zależne tej spółki dominującej niebędącej rezydentem i niemającej stałego zakładu w Wielkim Księstwie Luksemburga.

- 20 W ówczesnym czasie ustawodawstwo luksemburskie nie pozwalało na podobną integrację.
- 21 Sąd administracyjny słusznie przywołał wyrok SCA Group Holding dotyczący niderlandzkiego systemu jednego podmiotu podatkowego w kontekście wniosku złożonego przez trzy spółki z siedzibą statutową w Niderlandach w sprawie ich połączenia w jeden podmiot podatkowy w sytuacji, w której właścicielem tych spółek była spółka mająca swoją siedzibę w Niemczech. Sąd administracyjny wywiódł z tego wniosek, że podobnie jak w świetle mającego zastosowanie w przywołanej sprawie ustawodawstwa niderlandzkiego, zakaz odnoszący się do spółki dominującej niebędącej rezydentem, mającej siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, a dotyczący tworzenia podmiotu podatkowego przez spółki zależne będące rezydentami, który został ustanowiony w ustawodawstwie luksemburskim przed jego zmianami na podstawie ustawy z dnia 18 grudnia 2015 r., jest sprzeczny z prawem Unii, a ściślej z art. 49 i 54 TFUE.
- 22 Wyższy sąd administracyjny uważa zatem, że w świetle dokonanej przez Trybunał Sprawiedliwości analizy niderlandzkiego systemu jednego podmiotu podatkowego, który był przedmiotem wyroku Trybunału z dnia 12 czerwca 2014 r., zachodzą poważne wątpliwości co do zgodności ustawodawstwa luksemburskiego, przed jego nowelizacją na podstawie ustawy z dnia 18 grudnia 2015 r., ze swobodą przedsiębiorczości ustanowioną w art. 49 i 54 TFUE.

B. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 23 Prawdą jest, że ustawa z dnia 18 grudnia 2015 r. zmieniła system integracji podatkowej wprowadzając, obok wcześniej istniejącego systemu poziomej integracji podatkowej pomiędzy integrującą spółką dominującą będącą rezydentem lub jej stałym zakładem luksemburskim a jej spółkami zależnymi lub spółkami zależnymi od jej spółek zależnych, system poziomej integracji podatkowej pomiędzy integrującą spółką zależną a innymi spółkami zależnymi spółki dominującej, która nie jest spółką integrującą, będącej lub niebędącej rezydentem.
- 24 Z drugiej strony, ta całościowa zmiana zaczęła mieć zastosowanie „od początku roku podatkowego 2015”. W świetle zasady niedziałania prawa wstecz wyższy sąd administracyjny uważa, że rzeczzone zmiany nie powinny mieć zastosowania z naruszeniem zasady niedziałania prawa wstecz, która została w sposób formalny ustanowiona w stosunku do wcześniejszych lat podatkowych, a więc w niniejszej sprawie w stosunku do lat 2013 i 2014.
- 25 Wyższy sąd administracyjny uważa, że systemy integracji podatkowej pionowej i poziomej są strukturami wzajemnie się wykluczającymi, co powoduje, że powiązanie tych systemów w ramach tej samej grupy zintegrowanej podatkowo nie jest dopuszczalne, a zmiana jednego systemu na drugi prowadzi do zakończenia bytu uprzednio istniejącej grupy zintegrowanej podatkowo.

- 26 Wynika z tego, że nawet gdyby na pytanie pierwsze została udzielona odpowiedź pozytywna, to i tak wyższy sąd administracyjny musiałby uznać, że uprzednie istnienie grupy zintegrowanej pionowo do celów podatkowych, w ramach której spółka B pełniła rolę integrującej spółki sprawującej kontrolę nad całą grupą, stało na przeszkodzie temu, aby ta sama spółka weszła w skład innej grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych przyjmując na siebie rolę integrującej spółki zależnej. Wyższy sąd administracyjny byłby zmuszony w ten sposób utrzymać w mocy decyzję o odmowie udzielenia zgody na ustanowienie systemu integracji podatkowej na tej podstawie, że tak długo, jak długo grupa zintegrowana pionowo do celów podatkowych nie będzie rozwiązana, administracja podatkowa jest uprawniona do oddalenia wniosku wnoszących apelację o ustanowienie innej grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych, która obejmowałaby spółkę B.
- 27 Z kolei, jak przyznaje samo Państwo, i jak podkreślają to również wnoszące apelację, rozwiązanie grupy zintegrowanej pionowo do celów podatkowych skutkowało by niespełnieniem warunku minimalnego okresu pięciu lat trwania wspomnianej integracji podatkowej, co wywoływałoby konieczność sprostowania indywidualnego opodatkowania wspomnianych spółek zależnych oraz spółki B.
- 28 Ponadto, wnoszące apelację trafnie podnoszą, że rzeczony rozwiązanie prowadziłoby do nowej, nieuzasadnionej różnicy w traktowaniu na niekorzyść spółek dominujących niebędących rezydentami. I tak, grupa spółek posiadających siedziby wyłącznie w Luksemburgu byłaby uprawniona, ich zdaniem, do ustanowienia pionowej integracji podatkowej, w ramach której podmiotem integrującym byłaby spółka sprawująca kontrolę nad całą grupą, a włączenie spółki siostrzanej wobec innych spółek zależnych do grupy zintegrowanej podatkowo byłoby traktowane nie jako utworzenie nowej grupy, ale jako zwykłe zmodyfikowanie grupy już wcześniej istniejącej. Z kolei, grupie spółek, w której spółka dominująca nie byłaby rezydentem, a która byłaby zobowiązana, tak jak w niniejszej sprawie, do celów ustanowienia w Wielkim Księstwie Luksemburga pionowej integracji podatkowej, do wskazania spółki pośrednio zależnej jako spółki sprawującej kontrolę w grupie luksemburskiej, odmówiono by prawa włączenia do istniejącej integracji podatkowej innej spółki siostrzanej wobec spółek zależnych i to wyłącznie z tego powodu, że spółka sprawująca kontrolę nad całą grupą jest spółką niebędącą rezydentem.
- 29 W świetle tych okoliczności wyższy sąd administracyjny wyraża wątpliwość, czy obowiązek zakończenia istnienia uprzednio istniejącej pionowej integracji podatkowej, którego spełnienie pozwoliłoby na ustanowienie grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych jest zgodny z prawem przedsiębiorczości ustanowionym w art. 49 i 54 TFUE. Sąd ten zmierza do ustalenia, czy ze swobody przedsiębiorczości nie wynika konieczność modyfikacji wcześniej istniejącej grupy zintegrowanej pionowo do celów podatkowych poprzez włączenie spółek siostrzanych luksemburskiej spółki sprawującej kontrolę oraz czy ta sama grupa zintegrowana podatkowo istnieje w dalszym ciągu, jeśli ta sama spółka pełni rolę spółki integrującej, a kwestia ustalenia, czy wspomniana spółka zmienia, ze

względu na okoliczność włączenia spółek siostrzanych, swoją rolę dominującej spółki integrującej na krajową spółkę zależną integrującą, powinna pozostać bez wpływu w zakresie, w jakim pozostaje ona spółką integrującą, na poziomie której zostają skonsolidowane wszystkie wyniki grupy zintegrowanej podatkowo.

C. Trzecie pytanie prejudycjalne

- 30 Jeżeli na dwa pierwsze pytania zostałyby udzielone odpowiedzi twierdzące, wyższy sąd administracyjny byłby zobowiązany do zapewnienia skuteczności uprawnienia zagwarantowanego wnoszącym apelację przez Trybunał Sprawiedliwości na podstawie art. 49 i 54 TFUE, dotyczącego przystąpienia do uprzednio istniejącej grupy zintegrowanej podatkowo oraz do niestosowania wymogów materialnych wynikających z ustawy, które nie byłyby zgodne z prawem Unii.
- 31 Niemniej jednak, wnoszące apelację powinny w każdym przypadku przestrzegać warunków i przesłanek proceduralnych, a w szczególności terminu ustawowego, w świetle którego wniosek powinien zostać złożony przed upływem danego roku podatkowego. Jeśli chodzi o rok podatkowy 2014, wnoszące apelację dochowały tego terminu składając swój wniosek z dnia 8 grudnia 2014 r. przed upływem tego roku podatkowego, a mianowicie w dniu 22 grudnia 2014 r. Jeśli chodzi o rok podatkowy 2013, wyższy sąd administracyjny przychylił się do stanowiska sądu administracyjnego, w świetle którego wniosek dotyczący tego okresu czasu został złożony do organu administracji podatkowej z naruszeniem terminu. Został on bowiem złożony w dniu 22 grudnia 2014 r., tymczasem powinien on zostać złożony w organie administracji przed końcem 2013 r.
- 32 Wyższy sąd administracyjny przywołuje podstawowe zasady ustanowione przez Trybunał Sprawiedliwości w dziedzinie zwrotu podatku pobranego w państwie członkowskim z naruszeniem przepisów prawa wspólnotowego, w szczególności w wyroku z dnia 8 marca 2001 r., Metallgesellschaft i in. (C-397/98 i C-410/98, EU:C:2001:134). [P]odnosi jednak, że przywołane orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości reguluje kwestie dotyczące działań podatników mających na celu zwrot podatków już obliczonych i zapłaconych, których wymiar został w późniejszym czasie uznany za niezgodny z prawem [U]nii.
- 33 Niemniej jednak, wnoszące apelację trafnie podnoszą, że naprawienie szkody wyrządzonej wskutek naruszenia prawa Unii mogłoby nawet nastąpić w stadium poprzedzającym zwrot podatków pobranych niezgodnie z prawem poprzez przyznanie możliwości skorzystania z systemu podatkowego, który początkowo miał węższy zakres z naruszeniem prawa Unii Europejskiej oraz, że takie rozwiązanie mogłoby z łatwością zostać wprowadzone w życie i byłoby ono skuteczniejsze do celów wyeliminowania niezgodnych z prawem skutków naruszenia prawa Unii.

V. Pytania prejudycjalne

34 Cour administrative (wyższy sąd administracyjny) przedkłada zatem Trybunałowi Sprawiedliwości trzy następujące pytania prejudycjalne :

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 umożliwiającą wyłącznie pionową integrację podatkową pomiędzy spółką dominującą będącą rezydentem lub stałym zakładem spółki dominującej niebędącej rezydentem mającym siedzibę w danym państwie a jej spółkami zależnymi będącymi rezydentami, a które, z drugiej strony, w ten sam sposób stoi na przeszkodzie wyłącznie 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 będącej 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, ścisłemu rozgraniczeniu między systemem integracji pionowej (pomiędzy spółką sprawującą kontrolę a spółkami zależnymi bezpośrednio lub pośrednio) a poziomej (pomiędzy dwiema lub kilkoma spółkami zależnymi będącymi rezydentem należącymi do spółki sprawującej kontrolę pozostającej poza zakresem integracji podatkowej) wynikającemu z tego ustawodawstwa oraz ustanowionemu na jego podstawie obowiązki zakończenia uprzednio istniejącej pionowej integracji podatkowej przed uzyskaniem możliwości ustanowienia grupy zintegrowanej poziomo do celów podatkowych i to w przypadku, gdy:

- bądź pionowa integracja podatkowa integrującej spółki sprawującej kontrolę na poziomie krajowym będącej rezydentem danego państwa członkowskiego (będącej równocześnie spółką szczebla pośredniego w stosunku do spółki sprawującej kontrolę nad całą grupą będącej rezydentem innego państwa członkowskiego) ze spółkami zależnymi będącymi rezydentami należącymi do spółki sprawującej kontrolę została już wcześniej ustanowiona, ze względu na dopuszczenie, na podstawie ustawodawstwa danego państwa członkowskiego, wyłącznie pionowej integracji podatkowej, w celu umożliwienia skorzystania z systemu niezależnie od tego, czy spółka sprawująca kontrolę nad całą grupą jest rezydentem w innym państwie członkowskim,
- bądź spółkom siostrzanym integrującej spółki sprawującej kontrolę mającej siedzibę w danym państwie członkowskim (a zatem również spółek zależnych spółki sprawującej 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,

- bądź objęcie wspomnianych spółek siostrzanych zakresem konsolidacji wyników spółek należących do grupy skutkowałoby 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 byłyby 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 założeniu,

- bądź że w razie odpowiedzi twierdzących na dwa pierwsze pytania, wspomniane ustawodawstwo wykluczałoby 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 podatkowo poprzez włączenie spółek siostrzanych spółki integrującej,
- bądź że praktyka administracyjna i sądowa danego państwa członkowskiego przed ogłoszeniem wyroku [Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej] z dnia 12 czerwca 2014 r. (sprawy połączone C-39/13, C-40/13 i C-41/13) były ukierunkowane na dopuszczenie ważności wspomnianego ustawodawstwa,
- bądź że w wyniku opublikowania wyroku z dnia 12 czerwca 2014 r., wiele spółek złożyło, jeszcze przed końcem 2014 r., wniosek o ich włączenie do grupy zintegrowanej podatkowo, istniejącej przed dopuszczeniem poziomej integracji podatkowej ze spółką integrującą w ramach istniejącej grupy, powołując się na wyrok z dnia 12 czerwca 2014 r.,
- bądź wniosek ten dotyczy nie tylko roku podatkowego 2014, który w chwili wniesienia wniosku jeszcze się nie zakończył, ale również wcześniejszego roku podatkowego 2013, począwszy od którego spółki uczestniczące w integracji spełniły wszystkie warunki materialne zgodne z prawem Unii, w celu dopuszczenia do systemu integracji podatkowej?