OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 4 września 2008 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Przedmiotem niniejszego wniosku Conseil d'État o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym są przepisy francuskiego code général des impôts (ogólny kodeks podatkowy, zwany dalej „CGI") dotyczące opodatkowania grup kapitałowych.

2. Podstawowym założeniem umożliwionego tam „zintegrowanego opodatkowania" (intégration fiscale) jest zrównanie grupy składającej się ze spółek dominujących i zależnych z przedsiębiorstwem posiadającym kilka stałych zakładów. Opodatkowanie grupy umożliwia spółce dominującej potrącenie zysków i strat wszystkich spółek grupy i podleganie podatkowi dochodowemu od osób prawnych jako jeden podatnik z tytułu łącznego dochodu grupy.

3. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, spółka francuska, zamierza przedsięwziąć „zintegrowane opodatkowanie" z pośrednio zależnymi spółkami francuskimi. Szczególny charakter tego przypadku polega na tym, że kontroluje ona te spółki pośrednio zależne poprzez niderlandzką spółkę zależną. Francuskie organy podatkowe nie wyraziły zgody na „zintegrowane opodatkowanie" tej spółki dominującej i spółek pośrednio zależnych na tej podstawie, że pomiędzy nimi zaangażowana jest spółka zależna, która nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji.

4. Na tym tle sąd krajowy dąży do ustalenia, czy należy tu się dopatrywać nieuzasadnionego ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

5. Na wstępie należy dla jasności podkreślić, że przedmiotem niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie jest pytanie, czy do „zintegrowanego opodatkowania" należy włączyć także niderlandzką spółkę zależną. Francuska spółka dominująca grupy złożyła wniosek wyłącznie o zintegrowanie z francuskimi spółkami pośrednio zależnymi. Niniejsza konstelacja różni się zatem od tych, które znajdowały się na przykład u podstaw wyroków w sprawach Marks & Spencer [2] i Oy AA [3]. Te ostatnie dotyczyły bowiem *transgranicznego* uwzględnienia zysków i strat w przypadku spółek grupy mających siedziby w różnych

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837.

3 — Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373.

państwach członkowskich. Natomiast w niniejszej sprawie chodzi jedynie o to, czy zagraniczna spółka pośrednia może utworzyć wymaganą więź w celu umożliwienia zintegrowania pomiędzy krajową spółką dominującą a [krajowymi] spółkami pośrednio zależnymi.

7. Spółka dominująca zasadniczo może swobodnie określić zakres kręgu konsolidacji, czyli ustalić, jakie spółki mają uczestniczyć w „zintegrowanym opodatkowaniu". Według postanowienia odsyłającego z brzmienia art. 223A CGI wynika jednak, że spółka dominująca grupy, określając zakres grupy, może włączyć spółkę, którą kontroluje jedynie pośrednio tylko wtedy, gdy spółka, za pośrednictwem której sprawuje tę kontrolę, sama jest członkiem grupy i dlatego podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych we Francji.

II — Ramy prawne

6. Artykuł 223A CGI w wersji mającej zastosowanie do stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym przewiduje, co następuje:

„Spółka […] może być sama podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych należnego od łącznego dochodu grupy podatkowej złożonej z niej samej i spółek, w których posiada ona co najmniej 95% kapitału w sposób ciągły w ciągu roku podatkowego, bezpośrednio lub za pośrednictwem spółek należących do grupy […]. Spółki należące do grupy podlegają obowiązkowi zadeklarowania swoich dochodów, które podlegają kontroli na warunkach przewidzianych w art. L.13, L.47 i L.57 Livre des Procédures Fiscales [księgi postępowania podatkowego]. Członkami grupy mogą być jedynie spółki, które wyraziły zgodę i których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych […]".

8. Artykuł 223B CGI przewiduje, że „łączny dochód jest określany przez spółkę dominującą poprzez zsumowanie dochodów każdej ze spółek grupy, określonych zgodnie z ogólnymi zasadami prawa lub w trybie przewidzianym w art. 217a […]".

9. Z postanowienia odsyłającego wynika, że art. 223B, 223D i 223F CGI przewidują zniesienie skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych, takich jak rezerwy na zagrożone wierzytelności lub na ryzyka występujące między spółkami grupy, cesje wierzytelności lub wewnętrzne subwencje w grupie, rezerwy na utratę wartości udziałów posiadanych w innych spółkach grupy oraz zbycie aktywów.

III — Stan faktyczny i postępowanie przed sądem krajowym

10. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym, Société Papillon (zwana dalej „Papillon"), jest spółką z siedzibą we Francji. Papillon posiada 100 % kapitału w niderlandzkiej spółce Artist Performance and Communication (APC) BV (zwanej dalej „APC"). Z kolei APC posiada 99,99 % udziałów w spółce SARL Kiron (zwanej dalej „Kiron"), która ma siedzibę we Francji. Kiron posiada natomiast udziały w kolejnych spółkach francuskich.

11. Od dnia 1 stycznia 1989 r. Papillon dokonała wyboru modelu „zintegrowanego opodatkowania". Do grupy, której kierowanie przejęła Papillon, zostały włączone spółka Kiron i liczne spółki od niej zależne. Następnie organy finansowe odmówiły jednak zastosowania systemu „zintegrowanego opodatkowania". Uzasadniły one to w ten sposób, że Papillon nie może tworzyć grupy ze spółkami, które kontroluje pośrednio poprzez spółkę z siedzibą w Niderlandach, ponieważ ta ostatnia nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji, a zatem sama nie może być częścią „zintegrowanego opodatkowania". Papillon została zatem opodatkowana na podstawie jej własnych zysków i nie mogła ich wyrównać z dochodami innych spółek grupy w drodze „zintegrowanego opodatkowania".

12. Papillon zaskarżyła dodatkowe zobowiązanie z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych nałożone na spółkę za trzy lata oraz nałożone przy tym kary. Wyrokiem z dnia 9 lutego 2004 r. Tribunal administratif de Paris [4] oddalił skargę Papillon w zakresie, w jakim nie stwierdził częściowego rozstrzygnięcia sprawy głównej na podstawie zmniejszenia podatku przyznanego w trakcie postępowania. Także Cour administrative d'appel de Paris [5] w drugiej instancji, po ponownym stwierdzeniu rozstrzygnięcia sprawy głównej w wysokości kolejnego zmniejszenia podatku przyznanego w trakcie postępowania i orzeczeniu o częściowym uchyleniu spornych zobowiązań podatkowych i kar, w pozostałym zakresie oddalił wnioski Papillon.

13. Na ten wyrok Cour administrative d'appel de Paris Papillon wniósł skargę kasacyjną do Conseil d'État, sądu odsyłającego.

IV — Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

14. Wyrokiem z dnia 10 lipca 2007 r., który wpłynął do Trybunału w dniu 12 września 2007 r., Conseil d'État postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

4 — Sąd administracyjny w Paryżu.
5 — Apelacyjny sąd administracyjny w Paryżu.

1) Skoro korzyść podatkowa wynikająca z reżimu „zintegrowanego opodatkowania" wywołuje skutki w zakresie opodatkowania spółki dominującej grupy — która może potrącić swoje dochody ze stratami poniesionymi przez wszystkie spółki grupy podatkowej i skorzystać ze zniesienia skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych- to czy wynikająca z systemu określonego w art. 223A i nast. code général des impôts niemożliwość włączenia do grupy podatkowej spółki pośrednio zależnej od spółki dominującej — jeśli jest ona kontrolowana za pośrednictwem spółki zależnej, która z powodu posiadania siedziby w innym państwie członkowskim Wspólnoty Europejskiej i niewykonywania działalności we Francji nie podlega francuskiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych i nie może w związku z tym należeć do grupy — stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości ze względu na skutki podatkowe decyzji spółki dominującej, aby kontrolować spółkę pośrednio zależną poprzez francuską spółkę zależną lub raczej poprzez spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej, czy ograniczenie takie może być uzasadnione potrzebą zachowania spójności reżimu „zintegrowanego opodatkowania", a w szczególności mechanizmami znoszenia skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych — mając na względzie konsekwencje takiego systemu, który polegałby na traktowaniu spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, jako należącej do grupy, wyłącznie na potrzeby spełniania warunku pośredniego kontrolowania spółki pośrednio zależnej, z jednoczesnym zachowaniem jej wyłączenia z reżimu opodatkowania grupowego, jako że nie podlega ona francuskiemu podatkowi — bądź też innymi nadrzędnymi względami interesu ogólnego?

15. W postępowaniu przed Trybunałem uwagi na piśmie oraz ustne przedstawiły Papillon, rząd francuski, niderlandzki i niemiecki oraz Komisja Wspólnot Europejskich. Ponadto uwagi ustne przedstawił rząd hiszpański.

V — Ocena prawna

16. W obydwu pytaniach prejudycjalnych sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy postanowienia francuskie będące przedmiotem sporu stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości i — jeżeli ma miejsce takie ograniczenie — czy może ono być uzasadnione.

A — *Uwagi wstępne*

17. Postanowienia będące przedmiotem sporu dotyczą opodatkowania spółek, a tym samym podatków bezpośrednich. W tym zakresie należy najpierw przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym wprawdzie opodatkowanie bezpośrednie nie należy do kompetencji Wspólnoty, jednakże państwa członkowskie powinny wykonywać pozostawione im uprawnienia z poszanowaniem prawa wspólnotowego [6].

18. Ponadto należy stwierdzić, że sąd krajowy słusznie wychodzi z założenia, iż niniejsze okoliczności sprawy należą do zakresu stosowania swobody przedsiębiorczości, czyli art. 43 WE, a nie do zakresu stosowania swobodnego przepływu kapitału, czyli art. 56 ust. 1 WE.

19. Jeśli chodzi o odpowiedź na pytanie, czy ustawodawstwo krajowe objęte jest zakresem określonej swobody, to należy wziąć pod uwagę przedmiot danego ustawodawstwa [7].

20. Przepisy krajowe, które znajdują zastosowanie jedynie do udziałów, które pozwalają wywierać rzeczywisty wpływ na decyzje spółki i określać jej działalność, należą zatem do zakresu swobody przedsiębiorczości [8]. W tym zakresie przepisy, które regulują wyłącznie stosunki w grupie przedsiębiorców, dotyczą głównie swobody przedsiębiorczości [9]. Jeżeli z takimi przepisami jednocześnie związane są skutki dla swobodnego przepływu kapitału, nie uzasadnia to odrębnej analizy art. 56 i nast. WE, ponieważ skutki te należy uważać wyłącznie za nieuniknioną konsekwencję ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości [10].

21. Zgodnie z powyższym niniejsza sprawa dotyczy jedynie swobody przedsiębiorczości. Bowiem według przepisów będących przedmiotem sporu zintegrowane opodatkowanie jest uwzględniane tylko dla takich spółek, w których spółka dominująca posiada bezpośrednio lub pośrednio przynajmniej 95% kapitału. Tak wysoki udział stwarza możliwość wywierania rzeczywistego i decydującego wpływu na kontrolowane spółki.

6 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 40, z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 35, oraz z dnia 26 czerwca 2008 r. w sprawie C-284/06 Burda, Zb.Orz. s. I-4571, pkt 66, ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 18.

7 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 34 i 44–49, z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 26–34, oraz z dnia 24 maja 2007 r. w sprawie C 157/05 Holböck, Zb.Orz. s. I 4051, pkt 22 i 23.

8 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 31 i 32, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 27, ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 20, wyroki z dnia 21 grudnia 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 37 oraz z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. s. I-2787, pkt 22.

9 — Wyżej wymieniony w przypisie 6 wyrok w sprawie Burda, pkt 68, wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 118, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 33 oraz ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 23.

10 — Wyżej wymieniony w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt pkt 24, ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 33 oraz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 34.

B — *Ograniczenie swobody przedsiębiorczości*

22. Ze swobodą przedsiębiorczości związane jest przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty, prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [11].

23. Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem [12].

24. Dla wyjaśnienia należy jeszcze raz podkreślić, że sąd krajowy nie dąży do wyjaśnienia, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości polega na tym, że zakazuje się niderlandzkiej spółce zależnej udziału w „zintegrowanym opodatkowaniu". Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest raczej to, czy ograniczenie polega na tym, że francuska spółka dominująca nie może utworzyć „zintegrowanego opodatkowania" z francuskimi spółkami pośrednio zależnymi, jeżeli pomiędzy nimi zaangażowana jest zagraniczna spółka zależna.

25. Jak wynika z pytania prejudycjalnego, regulacja „zintegrowanego opodatkowania" poprzez możliwość potrącenia zysków i strat wszystkich spółek prowadzi do korzyści podatkowej w przypadku opodatkowania spółki dominującej. Poprzez to potrącenie grupa może bowiem od razu wykorzystać straty poszczególnych spółek. Bez zintegrowania taka strata mogłaby być tylko przeniesiona i tym samym wykorzystana dopiero w przyszłych latach podatkowych.

26. Zgodnie z postanowieniami art. 223A i nast. CGI ta korzyść podatkowa nie jest jednak przyznawana, gdy francuska spółka dominująca, korzystając ze swobody przedsiębiorczości, kontroluje spółkę pośrednio zależną również mającą siedzibę we Francji za pośrednictwem spółki zależnej, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim i nie wykonuje działalności gospodarczej we Francji.

27. Zastosowanie systemu „zintegrowanego opodatkowania" jest mianowicie uzależnione od dwóch przesłanek. Po pierwsze, spółki, które spółka dominująca kontroluje pośrednio, mogą być włączone do „zintegro-

11 — Zobacz np. wyroki z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35, z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 20, z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 29, oraz z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 18.

12 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 19, wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21 oraz z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33.

wanego opodatkowania" tylko wtedy, gdy kontrola ta jest sprawowana za pośrednictwem spółki zależnej, która sama uczestniczy w „zintegrowanym opodatkowaniu". Musi zatem istnieć „nieprzerwany łańcuch" udziałów. Po drugie, w zintegrowaniu mogą uczestniczyć tylko takie spółki, które podlegają francuskiemu podatkowi dochodowemu od osób prawnych.

28. Francuska spółka dominująca, która kontroluje francuskie spółki pośrednio zależne poprzez zagraniczną spółkę zależną, nie może zatem nigdy spełnić warunków dla „zintegrowanego opodatkowania". Ponieważ zagraniczna spółka zależna nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji, sama nie może uczestniczyć w „zintegrowanym opodatkowaniu". Jednakże tym samym spółka dominująca i spółki pośrednio zależne zasadniczo nie spełniają też pierwszej przesłanki. Z powodu zaangażowania zagranicznej spółki zależnej nie tworzą one „nieprzerwanego łańcucha".

29. Natomiast francuska spółka dominująca ma możliwość utworzenia zintegrowanego opodatkowania z francuskimi spółkami pośrednio zależnymi, gdy spółka zależna ma siedzibę we Francji.

30. Przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym w odniesieniu do możliwości wyboru „zintegrowanego opodatkowania" prowadzą zatem do nierównego traktowania w zależności od tego, czy spółka dominująca sprawuje pośrednią kontrolę poprzez spółkę zależną mającą siedzibę w kraju czy za granicą.

31. Rząd niderlandzki wprawdzie słusznie wskazał, że przesłanka „nieprzerwanego łańcucha" dotyczy również czysto francuskich konstelacji. Jednakże francuska spółka dominująca, która kontroluje spółki pośrednio zależne poprzez francuską spółkę zależną, ma swobodny wybór włączenia także spółki zależnej do „zintegrowanego opodatkowania" i w ten sposób zamknięcia łańcucha. Natomiast gdy kontroluje ona spółki pośrednio zależne poprzez zagraniczną spółkę zależną, zasadniczo zakazuje się jej możliwości zamknięcia łańcucha udziałów poprzez włączenie spółki zależnej. Spółka zależna nie może bowiem być włączona do „zintegrowanego opodatkowania", ponieważ nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji.

32. Z tej przyczyny rząd niderlandzki jest zdania, że ograniczenie nie wynika z przesłanki „nieprzerwanego łańcucha", lecz z okoliczności, iż spółka zagraniczna nie może być włączona do zintegrowanego opodatkowania.

33. Jednakże również z kryterium „nieprzerwanego łańcucha" wynika niekorzystna sytuacja spółek francuskich, które sprawują kontrolę za pośrednictwem spółek zagranicznych. I właśnie to — jak zostało przedstawione powyżej — jest przedmiotem pytania preju-

dycjalnego. Regularnie bowiem francuskie spółki dominujące z zagraniczną spółką zależną będą znajdować się w sytuacji składania wniosku o opodatkowanie grupy z wyłączeniem spółki zależnej, ponieważ zagraniczne spółki zależne z góry nie mogą być włączone. Grupy czysto krajowe mogą natomiast tworzyć „nieprzerwany łańcuch".

34. Rząd francuski jest zdania, że obie sytuacje, które są niejednakowo traktowane przez przepisy francuskie, nie są porównywalne. Jako uzasadnienie wskazuje on, że w przypadku takim jak w postępowaniu przed sądem krajowym spółka zależna ma siedzibę za granicą, a zatem nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji.

35. Nieporównywalność nie może być jednak uzasadniana jedynie tym, że spółka zależna, która pośredniczy w sprawowaniu kontroli, nie ma siedziby we Francji. Gdyby bowiem państwo członkowskie według swojego uznania mogło stosować nierówne traktowanie tylko dlatego, że siedziba spółki znajduje się w innym państwie członkowskim, postanowienia dotyczące swobody przedsiębiorczości byłyby pozbawione sensu [13].

36. Sama okoliczność, że spółka zależna z racji siedziby w Niderlandach nie podlega podatkowi dochodowemu od osób prawnych we Francji, nie może zatem stać na przeszkodzie porównywalności. Decydujące musi być raczej, czy te dwie konstelacje są porównywalne ze względu na cel przepisów francuskich dotyczących opodatkowania grupy [14].

37. Celem spornych przepisów jest zrównanie tak dalece, jak jest to możliwe grupy składającej się ze spółki dominującej i spółek zależnych z przedsiębiorstwem z licznymi stałymi zakładami. Otwiera się przy tym możliwość konsolidacji poszczególnych dochodów spółek. Ten stan interesów istnieje w przypadku francuskiej spółki dominującej, która chciałaby dokonać konsolidacji z francuskimi spółkami pośrednio zależnymi, niezależnie od pytania, czy kontroluje je ona poprzez spółkę zależną krajową czy zagraniczną. Zatem obie sytuacje są porównywalne.

38. Reasumując, należy w tym miejscu stwierdzić, że na podstawie francuskich przepisów sytuacja podatkowa spółki dominującej, która kontroluje spółki pośrednio zależne poprzez zagraniczną spółkę zależną, jest mniej korzystna, niż sytuacja spółki dominującej, która kontroluje spółki pośrednio zależne poprzez krajową spółkę zależną. Wybór spółki dominującej kontrolowania spółek pośrednio zależnych poprzez francuską lub zagraniczną spółkę zależną może zatem powodować niekorzystną sytuację podatkową.

13 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18, oraz z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. s. I-1727, pkt 42.

14 — Zobacz podobnie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 38, oraz ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Metallgesellschaft, pkt 60.

39. Ta różnica w traktowaniu w zależności od miejsca siedziby spółki zależnej stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, ponieważ czyni ona mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody przedsiębiorczości, bowiem spółki dominujące mogą zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania spółki zależnej w innym państwie członkowskim [15].

41. Rządy niemiecki i niderlandzki są zdania, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z przepisów francuskich można uzasadnić koniecznością ochrony podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi. Ponadto jest ono konieczne w celu zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat i ryzyku unikania opodatkowania.

C — *Uzasadnienie ograniczenia*

40. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [16].

42. Te argumenty uzasadnienia Trybunał uznał w wyroku w sprawie Marks & Spencer [17]. W tym i następujących po nim wyrokach chodziło jednak o możliwość transgranicznego uwzględnienia strat i zysków.

1. Ochrona podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi

43. Od tego różni się konstelacja niniejszej sprawy. Przedmiotem pytania sądu krajowego nie jest mianowicie, czy spółka niderlandzka ma uczestniczyć w systemie zintegrowanego opodatkowania — czy zatem także jej zyski i straty należy włączyć do skonsolidowanego opodatkowania. W tym zakresie niewątpliwie podział kompetencji podatkowych i podwójne uwzględnienie strat byłyby ewentualnymi argumentami uzasadnienia.

15 — Zobacz podobnie m.in. ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 25.

16 — Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 27, ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 64, ww. w przypisie 6 wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47, oraz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35.

17 — Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 51. W przedmiocie pytania, czy te trzy argumenty uzasadnienia muszą istnieć kumulatywnie, aby uzasadnić ograniczenie, zob. przeciwko ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 40 oraz opinię rzecznika generalnego Sharpston z dnia 14 lutego 2008 r. w tej sprawie, pkt 18.

44. Rządy niemiecki i niderlandzki uważają za właściwe, aby w niniejszej sprawie wyjaśnić najpierw, czy zintegrowane opodatkowanie należy też dopuścić w wymiarze transgranicznym. Badają one, czy swoboda przedsiębiorczości zasadniczo nakazuje włączenie także niderlandzkiej spółki zależnej do zintegrowanego opodatkowania. Jednakże dla odpowiedzi na właściwe pytanie prejudycjalne takie badanie nie dostarcza żadnego decydującego rozstrzygnięcia. Przedmiotem pytania prejudycjalnego jest bowiem tylko to, czy ze swobodą przedsiębiorczości sprzeczne jest, że przepisy francuskie nie dopuszczają zintegrowanego opodatkowania pomiędzy dwiema spółkami francuskimi, pomiędzy którymi zaangażowana jest spółka zagraniczna. Spółka zagraniczna nie powinna zatem sama zostać włączona do zintegrowanego opodatkowania, lecz jedynie pośredniczyć w powiązaniu pomiędzy spółką dominującą a spółkami pośrednio zależnymi.

45. Ponieważ w niniejszej sprawie spółka zagraniczna nie ma być włączona do zintegrowanego opodatkowania, bezpośrednio nie pojawia się żaden problem ze względu na podział kompetencji podatkowych między różnymi państwami członkowskimi. W niniejszej sprawie nie są oczywiste żadne podstawy dla tego, aby zyski lub straty spółki niderlandzkiej należało uwzględnić w wymiarze transgranicznym we Francji.

46. W szczególności spółka niderlandzka nie powinna być włączona do zintegrowanego opodatkowania we Francji. Ryzyko podwójnego uwzględnienia strat w rozumieniu orzecznictwa w sprawie Marks & Spencer nie jest zatem oczywiste. Gdy w orzecznictwie Trybunału dotychczas chodziło o zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat, dotyczyło to wówczas uwzględnienia tej samej straty w dwóch różnych państwach członkowskich. Jest to też konsekwentne, jednakże argument uzasadnienia unikania podwójnego uwzględnienia strat ma ścisły związek z podziałem kompetencji podatkowych [18]. W jego przypadku chodzi więc o uwzględnienie tej samej straty przez dwie różne władze podatkowe. W niniejszej sprawie rząd francuski wskazuje jednak tylko na ryzyko, że straty spółek francuskich mogłyby zostać wielokrotnie uwzględnione we Francji.

47. Ponieważ w niniejszej sprawie akurat nie chodzi o zintegrowanie podatkowe spółki niderlandzkiej, nie istnieją też żadne podstawy dla tego, aby sporne przepisy były konieczne w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania.

48. Tytułem wniosku wstępnego należy zatem stwierdzić, że nic nie przemawia za tym, co uzasadniałoby sporne przepisy przez argumenty uzasadnienia podziału kompetencji podatkowych, podwójnego uwzględniania strat lub unikania opodatkowania. Sąd krajowy, rząd francuski i rząd hiszpański

18 — Zobacz ww. w przypisie 3 moją opinię z dnia 12 września 2006 r. w sprawie Oy AA, pkt 54.

szczególnie nie odwołują się więc też do tych argumentów uzasadnienia, lecz opierają się na ochronie spójności podatkowej jako ewentualnym argumencie uzasadnienia.

2. Spójność systemu podatkowego

49. Rząd francuski powołuje się na to, że sporne przepisy są konieczne w celu zachowania spójności systemu „zintegrowanego opodatkowania". Twierdzi on, że system „zintegrowanego opodatkowania" przewiduje podatkową konsolidację spółek. Tytułem wyrównania przewiduje on jednak, że określone skutki podatkowe transakcji wewnątrzgrupowych ulegają zniesieniu na podstawie art. 223B, 223D i 223F CGI. Zaangażowanie spółki zagranicznej w łańcuchu zintegrowanych spółek uniemożliwia odpowiednie zniesienie skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych i prowadzi do ryzyka, że na przykład przy ustalaniu dochodu grupy straty zostaną wielokrotnie uwzględnione.

50. Trybunał uznał zasadniczo, że konieczność zagwarantowania spójności regulacji podatkowej może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód podstawowych zagwarantowanych przez traktat [19]. Jednakże stosuje on ten argument uzasadnienia bardzo ściśle, dlatego niekiedy wyrażano nawet przypuszczenie, że Trybunał zrezygnował z tego argumentu uzasadnienia. Jednakże Trybunał badał go także w nowszym orzecznictwie [20].

51. Jako przesłanki wystąpienia tego argumentu uzasadnienia Trybunał wymaga istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści poprzez określone obciążenie podatkowe [21]. Bezpośredni charakter takiego związku należy ustalić w odniesieniu do celu, jakiemu służą omawiane przepisy podatkowe, na poziomie podatnika poprzez ścisłą współzależność pomiędzy kryterium możliwości odliczenia a kryterium związanym z opodatkowaniem [22].

52. Wydaje się, że z kolejnej przesłanki, iż obciążenie i zwolnienie podatkowe muszą nastąpić u jednego i tego samego podatnika [23], Trybunał zrezygnował [24]. Zresztą to kolejne kryterium mogłoby jednak być spełnione także w niniejszym przypadku, ponieważ

19 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28 oraz z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 21. Zobacz także wyroki z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42, oraz ww. w przypisie 11 wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie Keller Holding, pkt 40.

20 — Wyroki z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 37, z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 46, z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Hollmann, Zb.Orz. s. I-8491, pkt 56, oraz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 68.

21 — Wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. s. I-3955, pkt 18 oraz ww. w przypisie 12 wyrok w sprawie ICI, pkt 29. Zobacz także ww. w przypisie 19 wyrok w sprawie Manninen, pkt 42, ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40 oraz wyroki przywołane w przypisach 19 i 20.

22 — Wyżej wymieniony w przypisie 20 wyrok w sprawie Deutsche Shell, pkt 37, z odwołaniem do wyroku z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 24.

23 — Krytycznie wobec wcześniejszego orzecznictwa ww. w przypisie 19 moja opinia z dnia 18 marca 2004 r. w sprawie Manninen, pkt 53 i nast.

24 — Te oceny podziela rzecznik generalny Geelhoed w opinii z dnia 29 czerwca 2006 r. w ww. w przypisie 7 sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 88.

sztucznym podziałem byłoby nie uznawać za „tego samego" podatnika w rozumieniu tego orzecznictwa spółek grupy, które właśnie dążą do tego, aby traktować je jako jedność pod względem podatkowym.

53. Jak słusznie wywiódł rzecznik generalny Poiares Maduro w swojej opinii w sprawie Marks & Spencer, poszanowanie spójności krajowego systemu podatkowego służy ochronie integralności tych systemów, za których kształtowanie odpowiedzialne są państwa członkowskie, o ile nie naruszają one rynku wewnętrznego ponad konieczną miarę [25]. Spójność należy zatem oceniać przede wszystkim z uwzględnieniem określenia celu i systematyki omawianej regulacji podatkowej [26].

54. Celem francuskich przepisów dotyczących „zintegrowanego opodatkowania" jest zniesienie skutków podatkowych utworzenia grupy, tj. zrównania jej z przedsiębiorstwem posiadającym liczne stałe zakłady. Korzyść polega na konsolidacji dochodów członków grupy, wszystkie zyski i straty poszczególnych spółek są obliczane łącznie na poziomie spółki dominującej i po tej konsolidacji stanowią podstawę opodatkowania. Jednakże grupa nie powinna uzyskać żadnej korzyści wykraczającej ponad to, że konsolidacja prowadzi do tego, iż określone straty może ona wykorzystywać wielokrotnie. Systematyczny odpowiednik tej konsolidacji stanowi zatem według francuskich przepisów, że jest zapewnione, iż nie można wielokrotnie uwzględniać tych samych strat w ramach grupy. Podwójne uwzględnienie strat naruszałoby zatem zamierzony przez tę regulację cel zniesienia skutków. Aby temu zapobiec, regulacja francuska przewiduje, że skutki określonych transakcji podlegają zniesieniu.

55. Rząd francuski przytoczył m.in. następujący przykład dla zilustrowania tego zniesienia skutków. Spółka pośrednio zależna ponosi straty. To prowadzi do tego, że spółka zależna tworzy rezerwy na utratę wartości jej udziału w spółce pośrednio zależnej. Z kolei spółka dominująca z tego samego powodu sama tworzy rezerwę na utratę wartości jej udziału w spółce zależnej. Istnieje zatem jedna strata po stronie spółki pośrednio zależnej, która za każdym razem powoduje powstanie rezerwy po stronie spółki dominującej i spółki zależnej. Jeżeli więc spółka dominująca i spółka pośrednio zależna tworzą zintegrowane opodatkowanie, przy konsolidacji dochodów strata ta zostałaby podwójnie uwzględniona. Raz jako bezpośrednia strata w spółce pośrednio zależnej, a potem jeszcze raz z tytułu tej samej straty, która tym razem występuje po stronie spółki dominującej w postaci rezerwy na podstawie straty spółki zależnej.

56. Aby zapobiec temu podwójnemu uwzględnieniu strat, francuskie przepisy dotyczące „zintegrowanego opodatkowania" przewidują określone zniesienie skutków podatkowych. Prowadziłoby ono do tego, że w przypadku przedstawionego wyżej przykładu strata zostałaby uwzględniona tylko jeden raz. Gdyby była zaangażowana zagraniczna

25 — Opinia rzecznika generalnego Poiaresa Maduro z dnia 7 kwietnia 2005 r. w ww. w przypisie 2 sprawie Marks & Spencer, pkt 66.

26 — Wyżej wymieniona w przypisie 2 opinia w sprawie Marks & Spencer, pkt 71.

spółka zależna, doszłoby natomiast do podwójnego uwzględnienia strat: raz w formie bezpośredniej straty po stronie spółki pośrednio zależnej i kolejny raz w formie rezerwy w spółce dominującej na utratę wartości jej udziału, bowiem zagraniczna spółka zależna nie jest częścią grupy, a więc skutki transakcji wewnętrznych nie zostałyby zniesione.

57. W tym miejscu należy zatem stwierdzić, że określenie celu i systematyka francuskich przepisów dotyczących „zintegrowanego opodatkowania" wymagają, aby skutki transakcji wewnątrzgrupowych zostały zniesione przed konsolidacją dochodów. Czy zachodzi jednak także bezpośredni związek pomiędzy korzyścią podatkową, która polega na opodatkowaniu grupy a wyrównaniem tej korzyści poprzez obciążenie podatkowe w rozumieniu orzecznictwa Trybunału?

58. W wyroku w sprawie Bachmann Trybunał ustalił bezpośredni związek pomiędzy podatkową możliwością odliczenia składek ubezpieczeniowych a opodatkowaniem kwot, które są należne od towarzystw ubezpieczeniowych w przypadku wykonywania danych umów ubezpieczenia. Ponieważ H.-M. Bachmann zawarł w Niemczech umowę ubezpieczenia, której wykonanie w Belgii nie prowadziłoby do opodatkowania, uzasadniona była odmowa organów belgijskich przyznania odliczenia podatkowego od składek uiszczonych na podstawie tych umów.

59. W dotychczas rozstrzygniętych sprawach, w których spójność systemu podatkowego była skutecznym argumentem uzasadnienia, w przypadku niekorzystnej sytuacji chodziło w tym rozumieniu o pobranie wyrównania, czyli o opodatkowanie. W niniejszej konstelacji niekorzystna sytuacja polega natomiast na zniesieniu skutków określonych transakcji wewnątrzgrupowych. Można tu dostrzegać obciążenie podatkowe w węższym rozumieniu, ponieważ przepisy dotyczące zniesienia skutków nie przedstawiają poboru podatku. Jednak należy w nich widzieć niekorzystną sytuację podatkową, bowiem określone działania, na przykład rezerwy na utratę wartości udziałów, w przeciwieństwie do samodzielnego opodatkowania spółki, pozostają nieuwzględnione. Pomiędzy przepisami dotyczącymi zniesienia skutków a zintegrowanym opodatkowaniem istnieje także bezpośredni związek, bowiem konsolidacja dochodów różnych spółek grupy zostaje przyznana tylko wówczas, gdy jednocześnie jest zapewnione, że zamierzony cel nie zostanie zafałszowany przez to, że określone straty będą wielokrotnie uwzględniane.

60. W ten sposób przepis, który ma zapobiegać wielokrotnemu uwzględnieniu strat, zasadniczo może być uzasadniony w celu ochrony spójności podatkowej.

61. Przepisy francuskie muszą jednak odpowiadać także zasadzie proporcjonalności.

62. W szczególności nie może istnieć żaden łagodniejszy środek, za pomocą którego także można byłoby osiągnąć to, że straty nie mogą być wielokrotnie wykorzystane. Musiałoby być zatem pewne, że w konstelacji, w jakiej zagraniczna spółka zależna jest zaangażowana pomiędzy spółką dominującą a spółką pośrednio zależną, nie tak jak w czysto francuskiej konstelacji, skutki określonych czynności mogłyby zostać zniesione, aby uniemożliwić wielokrotne wykorzystanie strat. Jako łagodniejszy środek mogłoby wchodzić w rachubę to, aby skutki spornych działań znieść dokładnie w taki sposób, jak w przypadku czysto francuskiego stanu faktycznego.

63. Francja wskazuje jednak na różne problemy praktyczne, które powstałyby, gdyby w przypadku zaangażowania spółki zagranicznej należało ustalić, czy dochodzi do podwójnego uwzględnienia strat. Wszelkie podwójne uwzględnienie nie jest łatwe do zidentyfikowania, ponieważ kwota rezerwy często nie odpowiada kwocie straty spółki zależnej. Ponadto nie jest całkowicie możliwe zidentyfikowanie dokładnego pochodzenia rezerwy. Aby to zapewnić, są ponadto konieczne zmiany ustawowe.

64. W związku z tym należy z jednej strony wskazać na to, że same trudności praktyczne nie mogą uzasadnić żadnego naruszenia swobody zagwarantowanej przez traktat [27].

65. Z drugiej strony — na co też wskazała Komisja — prawo wspólnotowe za pomocą dyrektywy 77/799/EWG [28] daje państwom członkowskim możliwość żądania od właściwych władz innych państw członkowskich wszelkich informacji, które mogą być istotne dla prawidłowego naliczenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych.

66. Ponadto należy stwierdzić, że dane organy podatkowe mają możliwość żądania od samej spółki dominującej tych dowodów, które uznają za niezbędne dla oceny kwestii, czy rezerwy spółki dominującej na utratę wartości udziałów dotyczące rezerw spółki pośredniej należy pośrednio wywodzić od straty spółki pośrednio zależnej [29].

27 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 30, ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Test Claimants in FII Group Litigation, pkt 155-157, wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 48, oraz ww. w przypisie 11 opinia rzecznika generalnego Sharpston z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie Lidl Belgium, pkt 31.

28 — Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, Dz.U. L 336, s. 15.

29 — Zobacz podobnie wyroki z dnia 30 stycznia 2007 r. w sprawie C-150/04 Komisja przeciwko Danii, Zb.Orz. s. I-1163, pkt 54, z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 57, ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 49, oraz wyrok z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 95. Wyrok w sprawie Rewe w pkt 58 wskazuje w szczególności na to, że spółka dominująca musiałaby być w stanie żądać koniecznych dokumentów bezpośrednio od swojej spółki zależnej.

67. Na podstawie niniejszych informacji istnieją w tym zakresie istotne wątpliwości, czy całkowita odmowa zintegrowanego opodatkowania pomiędzy spółką dominującą a spółką pośrednio zależną, nad którą kontrola jest sprawowana poprzez zagraniczną spółkę zależną, stanowi najłagodniejszy środek do celu zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat, a tym samym utrzymania spójności podatkowej. W rezultacie do sądu krajowego będzie należeć ostateczna ocena, czy zamierzony cel, tj. zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat w ramach zintegrowanego opodatkowania, może być osiągnięty przez łagodniejszy środek zniesienia skutków także w sytuacjach transgranicznych.

VI — Wnioski

68. Z powyższych powodów proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne Conseil d'État w następujący sposób:

1) Regulacja krajowa taka jak regulacja francuskiego „zintegrowanego opodatkowania" na podstawie art. 223A i nast. code général des impôts, na podstawie której francuska spółka dominująca może utworzyć zintegrowane opodatkowanie z francuską spółką pośrednio zależną tylko wtedy, gdy kontroluje ona spółkę pośrednio zależną poprzez francuską spółkę zależną, a nie poprzez zagraniczną spółkę zależną, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

2) Ograniczenie to może być uzasadnione względami spójności systemu podatkowego, gdy wyłączenie ma zapobiegać podwójnemu uwzględnieniu strat w przypadku konsolidacji dochodów spółki dominującej i spółek pośrednio zależnych i nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.