OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 12 września 2006 r. [1]

I — Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Korkein hallinto-oikeus (najwyższy sąd administracyjny, Finlandia) dotyczy przepisów konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki (fińskiej ustawy regulującej aspekty podatkowe przepływów pieniężnych wewnątrz grupy). Zgodnie z tą ustawą przepływ wewnątrz grupy oznacza przepływ, który jest dokonywany w ramach grupy pomiędzy spółką dominującą a jej spółką zależną albo pomiędzy spółką zależną a spółką dominującą. Kwoty przekazane tytułem przepływu wewnątrz grupy podlegają odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu dochodu z działalności gospodarczej spółki przekazującej i są uważane za podlegające opodatkowaniu dochody spółki, na której rzecz następuje przekazanie. Odliczenie jest możliwe jedynie w przypadku, gdy przepływy pieniężne wewnątrz grupy dokonywane są pomiędzy fińskimi spółkami akcyjnymi.

2. Założeniem, które leży u podstaw fińskiej regulacji, jest możliwość zrównania grupy złożonej ze spółki dominującej i spółek zależnych ze spółką składającą się z kilku stałych zakładów. W tym celu przepływ wewnątrz grupy dokonany pomiędzy spółkami należącymi do tej samej grupy powinien być opodatkowywany tylko jeden raz, w ten sposób, że przekazywana kwota odliczana będzie od podlegających opodatkowaniu dochodów spółki przekazującej i dodawana będzie do podlegających opodatkowaniu dochodów spółki, na rzecz której przekazanie następuje.

3. Takie traktowanie pod względem podatkowym umożliwia w szczególności wykorzystanie podlegających opodatkowaniu dochodów jednej ze spółek należących do grupy na pokrycie strat innej spółki należącej do grupy, i w ten sposób uniknięcie opodatkowania tych dochodów.

4. W związku z tym okoliczności faktyczne niniejszej sprawy są podobne do okoliczności faktycznych sprawy Marks & Spencer [2]. W sprawie tej przepisy brytyjskie dopuszczały w ramach grupy „przelanie” strat poniesionych przez jedną spółkę na dochody drugiej spółki w celu zmniejszenia opodatkowania tych dochodów. W niniejszej sprawie

1 — Język oryginału: niemiecki.

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

chodzi o sytuację odwrotną, a mianowicie o możliwość „przelania" zysku jednej spółki na pokrycie strat innej spółki.

5. W obydwu przypadkach z punktu widzenia prawa wspólnotowego problem dotyczył odmowy przyznania tej korzyści podatkowej transgranicznej grupie spółek. W sprawie Marks & Spencer Trybunał Sprawiedliwości orzekł, iż owa odmowa stanowiła ograniczenie swobody przedsiębiorczości, która jednak była uzasadniona, poza szczególnym wypadkiem, w którym poniesione straty nie mogły być w żaden inny sposób uwzględnione dla celów podatkowych. Trybunał Sprawiedliwości oparł swoje uzasadnienie na ogólnej ocenie trzech aspektów, a mianowicie: zachowania wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, unikania podwójnego odliczenia strat i zapobiegania unikaniu opodatkowania.

6. W niniejszym postępowaniu należy zatem ustalić, w jakim stopniu do przedstawionej sprawy można zastosować zasady ustanowione przez Trybunał w wyroku Marks & Spencer. Przy tej okazji nasuwa się również pytanie o znaczenie zasady spójności systemu podatkowego, która to kwestia nie została omówiona przez Trybunał w wyroku w sprawie.

II — Ramy prawne

A — *Prawo wspólnotowe*

7. Artykuł 4 ust. 1 dyrektywy 90/435/EWG [3] stanowi:

„Jeśli spółka dominująca lub jej stały zakład, na mocy powiązania spółki dominującej ze spółką zależną [otrzymuje z tytułu jej uczestnictwa w spółce zależnej], otrzymuje zyski podzielone, to Państwo spółki dominującej i Państwo jej stałego zakładu, z wyjątkiem sytuacji, gdy spółka zależna ulega likwidacji, [zyski wypłacane przy innej okazji niż likwidacja spółki zależnej, to państwo siedziby spółki dominującej i państwo, w którym znajduje się jej stały zakład], albo

— powstrzymuje się od opodatkowania takich zysków, albo

— opodatkowuje te zyski, jednocześnie upoważniając spółkę dominującą i stały zakład do odliczenia od kwoty podatku należnego tej części podatku dochodowego od osób prawnych, zapłaconego przez spółkę zależną, która odnosi się do tych zysków, i każdą podporządkowaną spółkę zależną, [kwoty podatku dochodowego od osób prawnych odnoszącego

3 — Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.U. L 255, str. 6), zmieniona przez dyrektywę Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającą dyrektywę 90/435/EWG (Dz.U. 2004, L 7, str. 41).

się do tego zysku, która została zapłacona przez spółkę zależną i jej spółki zależne], pod warunkiem że na każdym poziomie spółka [zależna] i jej podporządkowane spółki [zależne] spełniają wymagania przewidziane w art. 2 i 3, do limitu kwoty odpowiedniego, należnego podatku [do maksymalnej wysokości podatku należnego]".

B — *Prawo krajowe*

8. Artykuły 1–5 Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki 825/1986 (fińskiej ustawy regulującej aspekty podatkowe przepływów pieniężnych wewnątrz grupy) mają następujące brzmienie:

„Artykuł 1

Niniejsza ustawa dotyczy odliczenia kwoty przekazanej tytułem przepływu pieniężnego wewnątrz grupy od dochodów podmiotu dokonującego przekazania tej kwoty i zrównania jej podczas opodatkowywania z dochodami podmiotu, na rzecz którego przekazanie to następuje.

Artykuł 2

Pojęcie »przepływ pieniężny wewnątrz grupy« oznacza przekazanie kwoty pieniężnej przez spółkę akcyjną lub spółdzielnię wykonującą działalność gospodarczą na działalność gospodarczą wykonywaną przez inną spółkę akcyjną lub spółdzielnię, które to przekazanie nie stanowi wkładu do spółki i nie podlega odliczeniu od przychodów na podstawie elinkeinotulon verottamisesta annetu laki 360/1968 (fińskiej ustawy o podatku od dochodów pochodzących z działalności gospodarczej).

Artykuł 3

Jeżeli krajowa spółka akcyjna lub spółdzielnia krajowa (spółka dominująca) posiada co najmniej dziewięć dziesiątych kapitału zakładowego innej spółki akcyjnej lub udziałów w innej spółdzielni krajowej (spółka zależna), spółka dominująca może odliczyć od podlegającego opodatkowaniu dochodu pochodzącego z działalności gospodarczej, kwotę przekazaną przez nią w ramach przepływu pieniężnego wewnątrz grupy na rzecz spółki zależnej. Kwota przekazywana w ramach przepływu pieniężnego dokonanego wewnątrz grupy jest zrównana z podlegającym opodatkowaniu dochodem pochodzącym z działalności gospodarczej spółki zależnej.

Pojęcie »spółka zależna« oznacza również spółki akcyjne lub spółdzielnie, w których spółka dominująca posiada łącznie z inną lub kilkoma spółkami zależnymi co najmniej dziewięć dziesiątych kapitału zakładowego lub udziałów.

Postanowienia akapitu pierwszego znajdują zastosowanie również do przekazania tytułem przepływów pieniężnych wewnątrz grupy dokonanego przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej lub na rzecz innej spółki zależnej spółki dominującej.

Artykuł 4

Przekazanie tytułem przepływu pieniężnego wewnątrz grupy w trakcie opodatkowania jest zrównane z kosztami po stronie podmiotu, który go dokonuje, oraz z przychodami po stronie podmiotu, na rzecz którego jest dokonywany, za rok podatkowy, w trakcie którego jest dokonywany.

Artykuł 5

Podatnicy mogą odliczyć jako koszt kwoty przekazane tytułem przepływów pieniężnych dokonanych wewnątrz grupy tylko wtedy, jeżeli odpowiednie koszty i przychody zostaną wykazane w księgach rachunkowych podmiotu, na rzecz którego jest on dokonywany".

III — Okoliczności faktyczne i postępowanie

9. Spółka Oy AA, z siedzibą w Finlandii, należy do grupy spółek AA, której spółka dominująca AA Ltd., z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, posiada pośrednio, poprzez dwie spółki pośredniczące mające siedzibę w Niderlandach, 100% akcji spółki [4].

10. W przeciwieństwie do spółki AA Ltd., spółka Oy AA osiągnęła zyski w ostatnich latach podatkowych. Ponieważ działalność gospodarcza AA Ltd. ma również znaczenie dla Oy AA, postanowiła ona wesprzeć działalność AA Ltd. poprzez dokonanie przepływu pieniężnego ze spółki Oy AA. W związku z tym Oy AA wystąpiła do Keskusverolautakunta (centralnej komisji ds. podatków) z wnioskiem o wydanie wiążącej interpretacji dotyczącej tego, czy ów przepływ stanowił przepływ pieniężny wewnątrz grupy w rozumieniu art. 3 fińskiej ustawy o przepływach wewnątrz grupy.

11. W wiążącej wykładni dotyczącej lat podatkowych 2004 i 2005 Keskusverolautakunta uznała, że przepływ ze spółki Oy AA do spółki AA Ltd. nie stanowi przepływu pieniężnego wewnątrz grupy, a tym samym jego kwota nie stanowi kosztu podlegającego odliczeniu od podstawy opodatkowania, ponieważ AA Ltd. jest spółką zagraniczną.

4 — Nazwy spółek zostały na ich wniosek zmienione.

12. Oy AA zaskarżyła ową wiążącą interpretację do Korkein Hallinto-Oikeus, który postanowieniem z dnia 23 maja 2005 r. zawiesił postępowanie i skierował do Trybunału, na podstawie art. 234 WE, następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 43 WE i 56 WE w związku z art. 58 WE i dyrektywą 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwiają się one systemowi ustanowionemu przez fińską ustawę o przepływach pieniężnych wewnątrz grupy, który uzależnia możliwość odliczenia kwoty przekazywanej tytułem przepływu pieniężnego wewnątrz grupy od przesłanki, aby dokonujący przekazania i podmiot, na rzecz którego przekazanie następuje, były spółkami krajowymi?”.

IV — Ocena prawna

13. Tytułem wstępu należy zaznaczyć, że dyrektywa 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich nie ma zastosowania do niniejszej sprawy. Dyrektywa ta dotyczy traktowania pod względem podatkowym wypłaty zysków przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim na rzecz spółki dominującej.

14. W niniejszym przypadku nie chodzi jednak o wypłatę zysków przez spółkę zależną na rzecz spółki dominującej, która posiada w niej udziały sposób bezpośredni, lecz o przekazanie przez jedną ze spółek części dochodu nieopodatkowanego na rzecz spółki dominującej stojącej na czele grupy, która posiada w tej spółce zależnej jedynie udział pośredni. Dyrektywa ta nie reguluje ponadto traktowania pod względem podatkowym wypłaty zysków przez spółkę dominującą ani też podatkowych konsekwencji wypłaty zysków przez spółkę zależną.

15. Podobnie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalona linią orzecznictwa Trybunału, pomimo że opodatkowanie bezpośrednie podlega kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego [5].

16. Należy wreszcie przypomnieć, że swoboda przedsiębiorczości i swobodny przepływ kapitału, które są przedmiotem niniejszego pytania prejudycjalnego, mogą co do zasady być stosowane obok siebie [6]. Tak jak podniosłem już w opinii w sprawie Bouanich [7], żadna z podstawowych swobód nie zastępuje drugiej. Niemniej jednak Trybunał oceniał sytuacje należące do zakresu zastosowania obydwu swobód, w większości w świetle swobody przepływu kapitału [8] i częściowo w świetle swobody przedsiębiorczości [9].

17. W ten sposób w wyrokach w sprawie X i Y Trybunał Sprawiedliwości wyjaśnił, że swobodny przepływ kapitału pozbawiony jest samodzielnego znaczenia w zakresie, w jakim dane uregulowanie należy już do zakresu zastosowania swobody przedsiębiorczości, ponieważ chodzi o nabycie udziału dającego znaczny wpływ na decyzje danej spółki [10].

5 — Powołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 29, a także wyroki z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98, Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 37, z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19, oraz z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. str. I-7409, pkt 33.

6 — Wyrok z dnia 1 czerwca 1999 r. w sprawie C-302/97 Konle, Rec. str. I-3099, pkt. 22.

7 — Opinia z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-265/04 Bouanich, Zb.Orz str. I-923, pkt 71. Zobacz również opinia rzecznika generalnego S. Albera z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt. 12 i nast., wraz z powołanym tam orzecznictwem., oraz opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda z dnia 29 czerwca 2006 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, dotychczas nieopublikowana w Zbiorze, pkt 35.

8 — Zobacz na przykład wyroki dotyczące „złotych akcji" z dnia 4 czerwca 2002 r. w sprawach C-367/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. str. I-4731, C-483/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4781, oraz w sprawie C-503/99 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-4809, a także wyrok z dnia 13 maja 2003 r. w sprawie C-463/00 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-4581, oraz w sprawie C-98/01 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu Rec. str. I-4641. Zobacz również opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura z dnia 6 kwietnia 2006 r. w sprawach połączonych C-282/04 i C-283/04 Komisja przeciwko Niderlandom, dotychczas nieopublikowana w Zbiorze, pkt 41.

9 — Zobacz wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, przywołanej w przypisie 7, oraz z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. str. I-10829, oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I-2107).

10 — Przywołany w przypisie 9 wyrok w sprawie X i Y, pkt 37 i 66. Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego P. Légera z dnia 2 maja 2006 r. przedstawiona w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, dotychczas nieopublikowana w Zbiorze, pkt 32.

18. Wydaje mi się, że stosowne jest dokonanie oceny w pierwszej kolejności podstawowej swobody mającej największe znaczenie z punktu widzenia właściwych przepisów prawa krajowego i okoliczności faktycznych sprawy [11].

19. Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy zastosowania ustawy o przepływach wewnątrz grupy do przepływu pieniężnego z jednej spółki do drugiej, która posiada w sposób pośredni 100% akcji spółki dominującej. Pomimo że ów przepływ nie miał na celu nabycia udziałów w kapitale, przepływ został dokonany ze spółki zależnej do spółki dominującej [stojącej na czele grupy], a w konsekwencji pozostaje on w związku z wykonywaniem swobody przedsiębiorczości przez tę spółkę dominującą.

20. Treścią i celem przepływu pieniężnego wewnątrz grupy jest potrącenie zysków i strat grupy składającej się z kilku przedsiębiorstw. Struktura grupy, która rozciąga się na kilka państw członkowskich, została utworzona w ramach wykonywania swobody przedsiębiorczości. W związku z tym to swoboda przedsiębiorczości, a nie swobodny przepływ kapitału, jest swobodą, która w głównej mierze dotyczy tej transakcji, pomimo iż przybrała ona zewnętrzną formę transgranicznego przepływu kapitału.

11 — W podobny sposób postępuje rzecznik generalny S. Alber w powołanej w przypisie 7 opinii przedstawionej w sprawie Baars, pkt 32–34, próbując w ten sposób ustalić, które swobody mają, a które nie bezpośrednie zastosowanie w sprawie. Podobnie rzecznik generalny L.A. Geelhoed w powołanej w przypisie 7 opinii w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 35.

A — *Ograniczenie swobody przepływu kapitału*

21. Zagwarantowana przez art. 43 WE swoboda przedsiębiorczości przyznaje obywatelom państw członkowskich prawo dostępu do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co warunki określone przez przepisy państwa siedziby dal własnych obywateli. Zgodnie z art. 48 WE swoboda przedsiębiorczości obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego i mającym siedzibę statutową, zarząd lub główny zakład na terytorium Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [12].

22. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 43 WE sprzeciwia się przepisom krajowym, które — nawet jeżeli są stosowane bez dyskryminacji ze względu na obywatelstwo — mogą zakłócić lub uczynić mniej atrakcyjnym wykonywanie przez obywateli Wspólnoty, włączywszy w to obywateli państwa członkowskiego, które wydało te przepisy, zagwarantowanych przez traktat swobód [13].

12 — Zobacz wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, pkt 20, z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35, ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30, oraz ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 29).

13 — Wyroki z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus przeciwko Land Baden-Württemberg, Rec. str. I-1663, pkt 32, z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard przeciwko Consiglio dell'Ordine degli Avvocati e Procuratori di Milano, Rec. str. I-4165, pkt 37, oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-140/03 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-3177, pkt 27.

23. W myśl fińskiej ustawy o przepływach pieniężnych wewnątrz grupy jedynie kwoty przekazane w ramach przepływu przez spółki krajowe na rzecz spółek dominujących, które również mają swoją siedzibę na terytorium kraju, mogą zostać odliczone przy opodatkowywaniu, co nie ma miejsca w przypadku przepływów dokonanych pomiędzy spółkami krajowymi a spółkami dominującymi mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim.

24. W ten sposób grupy transgraniczne znajdują się w mniej korzystnej sytuacji w porównaniu z grupami krajowymi. Z punktu widzenia spółki dominującej stanowi to dyskryminację opartą na miejscu położenia jej siedziby, co w przypadku osób prawnych jest równoznaczne z dyskryminacją ze względu na przynależność państwową. Dyskryminacja ta nie zniknie również, gdy przyjmie się punkt widzenia adresata spornego uregulowania krajowego, to znaczy spółki Oy AA. Przepływ pieniężny dokonany przez spółkę AA Ltd. jest przedmiotem odmiennego traktowania, któremu podlegają przepływy pieniężne dokonane przez spółki będące rezydentami na rzecz spółek dominujących będących rezydentami. Z punktu widzenia Oy AA chodzi o odmienne traktowanie transakcji transgranicznej.

25. Owo zróżnicowane traktowanie pod względem podatkowym może utrudniać wykonywanie swobody przedsiębiorczości przez spółki dominujące niebędące rezydentami, ponieważ w ten sposób może zniechęcać je do zakładania spółek zależnych w Finlandii. Odmienne traktowanie pod względem podatkowym przepływów pieniężnych wewnątrz grupy w zależności od tego, czy są one dokonywane na korzyść fińskich spółek dominujących lub na korzyść spółek dominujących mających siedzibę w innych państwach członkowskich, stanowi zatem ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE.

26. Niektóre z państw członkowskich uczestniczących w postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości podnoszą zasadniczo, że spółki zależne spółek dominujących mających siedzibę na terytorium kraju oraz spółki zależne spółek dominujących, które mają siedzibę za granicą, nie są porównywalne. Spółki dominujące mające siedzibę za granicą nie podlegają wyłącznie władztwu podatkowemu państwa fińskiego i państwo to nie może w związku z tym ponosić odpowiedzialności za odmienne traktowanie, które wynika z równoczesnego wykonywania kilku władztw podatkowych. Posługując się tym argumentem, państwa członkowskie dążą do wyłączenia z zakresu zastosowania podstawowych swobód opodatkowania grup międzynarodowych zgodnie z międzynarodowym prawem podatkowym.

27. Nie można zgodzić się z tym stanowiskiem. Jest ono bowiem sprzeczne z podstawowym charakterem swobody przedsiębiorczości rozumianej jako zakaz wszelkich ograniczeń i dyskryminacji. Swoboda przedsiębiorczości jako taka wymaga w szczególności porównania sytuacji wyłącznie krajowej z sytuacją transgraniczną i w razie stwierdzenia odmiennego traktowania wiąże się z obowiązkiem jego uzasadnienia. W związku z tym w dziedzinie stosowania swobody przedsiębiorczości należy wykluczyć możliwość uznania elementu transgranicznego za okoliczność wyłączającą możliwość porównania danych sytuacji. Z tego też względu również okoliczność, iż dany

stan faktyczny podlega różnym władztwom podatkowym, która to okoliczność zawsze pojawia się w sprawach mających transgraniczny charakter, nie pozwala przyjąć, iż nie ma potrzeby uzasadniania odmiennego traktowania.

28. W związku z tym Trybunał Sprawiedliwości przyjął w wyroku w sprawie Marks & Spencer, że „w prawie podatkowym bycie rezydentem bądź nierezydentem może stanowić czynnik mogący uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami będącymi nierezydentami. Jednakże bycie rezydentem bądź nierezydentem nie zawsze jest czynnikiem uzasadniającym takie zróżnicowanie. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie siedziby mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym” [14].

29. Rząd brytyjski opiera swoja tezę także na nieporównywalności pomiędzy grupami krajowymi a grupami transgranicznymi, odwołując się do wyroku w sprawie Schempp [15]. Sprawa ta dotyczyła możliwości odliczenia alimentów, które E. Schempp płacił swojej byłej małżonce. Zgodnie z właściwym prawem niemieckim małżonkowi płacącemu alimenty przysługiwało prawo odliczenia alimentów wówczas, gdy podlegały one opodatkowaniu po stronie małżonka, który je otrzymywał, co miałoby miejsce, gdyby małżonek otrzymujący alimenty miał miejsce zamieszkania na terytorium niemieckim. Z kolei alimenty te nie podlegały odliczeniu w Austrii, gdzie zamieszkiwała była małżonka E. Schemppa.

30. Trybunał stwierdził, że w przypadku odmowy odliczenia alimentów płaconych na rzecz byłej małżonki, mającej miejsce zamieszkania w Austrii, nie miało miejsce dyskryminacyjne traktowanie sprzeczne z art. 12 WE. W rzeczywistości bowiem zarzucane przez E. Schemppa niekorzystne traktowanie wynika w istocie z faktu, że system opodatkowania alimentów w państwie członkowskim miejsca zamieszkania jego byłej małżonki jest odmienny od systemu przyjętego w państwie członkowskim jego miejsca zamieszkania [16].

31. Sporne uregulowanie fińskie dotyczące przepływów pieniężnych wewnątrz grupy nie jest z kolei sposobem, w jakim pod względem podatkowym są traktowane przekazywane tytułem przepływu kwoty w państwie członkowskim siedziby spółki, na rzecz której następuje to przekazanie. Natomiast w pierwszej kolejności za podlegające odliczeniu są uważane przepływy dokonane pomiędzy krajowymi spółkami dominującymi. Niniejsze postępowanie nie ma na celu oceny systemu, który nie byłby oparty na miejscu siedziby spółki, na rzecz której następuje przepływ, lecz opodatkowania kwot przekazanych tytułem przepływu w miejscu siedziby tejże spółki.

14 — Przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37, oraz wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18 —„zaliczenie na poczet podatku”.

15 — Wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. str. I-6421.

16 — Przywołany w przypisie 15 wyrok w sprawie Schempp, pkt 32.

B — *Uzasadnienie ograniczenia*

32. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy służy ono słusznemu celowi zgodnemu z traktatem WE i uzasadnionemu nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takim przypadku być właściwe dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia [17]. Ograniczenie to musi być także proporcjonalne w ścisłym znaczeniu tego słowa.

33. Uczestniczące w postępowaniu rządy oraz Komisja przedstawiły szereg argumentów uzasadniających. Niezależnie od różnic terminologicznych oraz różnic w kwalifikacji prawnej, argumenty przemawiające przeciwko poszerzeniu prawa do odliczenia kwot przepływów pieniężnych o należące do tej samej grupy spółki mające siedzibę w innym państwie członkowskim można podsumować w następujący sposób:

— Z zasadą spójności lub zasadą symetrii podatkowej związane jest to, że owo odliczenie w Finlandii byłoby dopuszczalne jedynie wówczas, gdyby fińskiemu fiskusowi jednocześnie przysługiwałoby prawo opodatkowania dochodów spółki, na rzecz której dokonywany jest przepływ.

— Spółki mogłyby dowolnie wybrać państwo, w którym zamierzałyby poddać opodatkowaniu swoje dochody, co pozostawałoby w sprzeczności z podziałem władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

— Ponieważ brak jest gwarancji, iż owe przepływy zostaną rzeczywiście opodatkowane po stronie spółki, na rzecz której są dokonywane za granicą, w określonych okolicznościach przychody te mogłyby całkowicie uniknąć opodatkowania (dwukrotny brak opodatkowania lub tzw. białe dochody).

1. Spójność systemu podatkowego

34. Trybunał uznał, iż co do zasady konieczność ochrony spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenia w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych przez traktat [18]. Jednak aby teza oparta na takim uzasadnieniu została przyjęta, należałoby wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a kompensatą tej ulgi w drodze

17 — Przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35. Zobacz również wyroki z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singel przeciwko Administration des contributions, Rec. str. I-2471, pkt 26, z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 49, oraz przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie N, pkt 40.

18 — Wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann przeciwko Państwu belgijskiemu, Rec. str. I-249, pkt 28, oraz w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, pkt 21. Zobacz podobnie przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Manninen, pkt 42, oraz przywołany w przypisie 9 wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40.

określonego obciążenia podatkowego [19]. Wydaje się, że Trybunał zrezygnował z dodatkowej przesłanki, jaką był wymóg, aby zobowiązanie podatkowe i ulga podatkowa dotyczyły tego samego podatnika [20], w wyroku w sprawie Manninen [21].

35. W praktyce Trybunał Sprawiedliwości uzależnia uznanie systemu podatkowego znajdującego zastosowanie jedynie do krajowych sytuacji prawnych za uzasadniony od tego, czy owo ograniczenie jest konieczne dla zagwarantowania spójności systemu podatkowego oraz od tego, czy odmienne traktowanie sytuacji krajowych i zagranicznych nie następuje bez powodu [22]. Na co słusznie zwrócił uwagę rzecznik generalny M. Poiares Maduro w opinii w sprawie Marks & Spencer, uwzględnienie zasady spójności krajowych systemów podatkowych ma na celu ochronę integralności tych systemów, których ustanowienie należy do kompetencji państw członkowskich, o ile utrudnia ono, w sposób wykraczający poza to, co jest konieczne, integracji tych systemów w ramach wspólnego rynku. [23]

36. Jeżeli podatnicy korzystający z podstawowych swobód znajdują się w sytuacji podobnej do sytuacji podatników uprzywilejowanych przez krajowy system podatkowy, uregulowanie krajowe powinno być stosowane również do przypadków mających charakter transgraniczny, o ile nie stanowi to zagrożenia dla spójności krajowego systemu podatkowego. Wymaga tego zasada jednakowego traktowania wynikająca ze swobody przedsiębiorczości [24].

37. Punktem wyjścia dla oceny zasady jednakowego traktowana jest w tym przypadku cel, do którego dąży uregulowanie krajowe [25]. Dany przepis nie jest uzasadniony wtedy, gdy cel zamierzony przez regulację może zostać również osiągnięty bez traktowania w odmienny sposób krajowych i transgranicznych stanów faktycznych lub też gdy mniej zróżnicowane traktowanie również umożliwia osiągnięcie zamierzonego celu.

38. Ustawa dotycząca przepływów pieniężnych wewnątrz grupy zmierza do celu, jakim jest uznanie grupy za gospodarczą całość, to znaczy zrównanie grupy składającej się ze spółki dominującej i spółek zależnych z przedsiębiorstwem obejmującym kilka zakładów. Uregulowanie to umożliwia,

19 — Zobacz wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. str. I-3955, pkt 18, przywołany w przypisie 12 wyrok w sprawie ICI, pkt 29, w przypisie 5 wyrok w sprawie Manninen, pkt 42, w przypisie 9 w sprawie Keller Holding, pkt 40.

20 — Zobacz krytykę wcześniejszego orzecznictwa w przedstawionej przeze mnie w dniu 18 marca 2004 r. opinii w sprawie Manninen, przywołanej w przypisie 5, pkt 53 i nast.

21 — Rzecznik generalny L.A. Geelhoed podziela tę ocenę w przywołanej w przypisie 7 opinii w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 88.

22 — Zobacz podobnie wyrok przywołany w przypisie 5 w sprawie Manninen, pkt 45 i 46, oraz przywołany w przypisie 9 wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 41–43).

23 — Przywołana w przypisie 2 opinia z dnia 7 kwietnia 2005 r. w sprawie Marks & Spencer, pkt 66).

24 — Rzecznik generalny L.A. Geelhoed słusznie podkreśla w przywołanej w przypisie 7 opinii w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 89, że Trybunał zwrócił uwagę na podstawową zasadę niedyskryminacji w trakcie oceny spójności.

25 — Zobacz przywołany w przypisie 17 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 67, oraz przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Manninen, pkt 43, a także przywołaną w przypisie 2 opinię w sprawie Marks & Spencer, pkt 72.

podobnie jak zwolnienie grupy w wyroku Marks & Spencer (group relief), aby przychody i straty podlegały kompensacie nawet wówczas, gdy można je przypisać różnym osobom prawnym.

39. Jeżeli straty poniesione przez daną spółkę nie mogą być bezpośrednio pokryte z zysku przekazanego przez inną spółkę, zysk ten podlega opodatkowaniu. Straty poniesione przez drugą spółkę należącą do grupy będą mogły być przeniesione jedynie na następny rok podatkowy w celu ich pokrycia z przyszłych dochodów tej spółki. W ten sposób przepływ pieniężny wewnątrz grupy stanowi dla niej korzyść w postaci płynności [finansowej], którą dysponuje również przedsiębiorstwo obejmujące kilka zakładów.

40. W tym celu kwoty przepływów pieniężnych dokonanych przez spółki należące do tej samej grupy powinny być opodatkowywane jedynie jeden raz poprzez ich odliczenie od podlegających opodatkowaniu dochodów spółki przekazującej i ich doliczenie do podlegających opodatkowaniu dochodów spółki, na rzecz której następuje przekazanie.

41. Ze względu na cel kompensaty zysków i strat spółek należących do grupy, grupy transgraniczne co do zasady znajdują się w tej samej sytuacji co grupy złożone wyłącznie ze spółek krajowych. Tym samym przepływ pieniężny wewnątrz grupy powinien być również uznany za podlegający odliczeniu wówczas, gdy jest dokonywany na rzecz powiązanych spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim.

42. Niemniej jednak możliwość ta tylko wtedy będzie zgodna z systemem, gdy zagwarantowane będzie opodatkowanie kwoty przepływu pieniężnego po stronie spółki, na rzecz której ono następuje. W przeciwnym razie prowadziłoby to do przyznania korzyści podatkowej bez odpowiadającego jej wyrównania w postaci zobowiązania podatkowego bezpośrednio związanego z tą korzyścią.

43. Uczestniczące w postępowaniu rządy podkreślają w tym względzie, że państwo członkowskie siedziby spółki, która dokonuje przepływu, nie ma żadnego wpływu na opodatkowanie spółki, na rzecz której następuje przepływ, w państwie jej siedziby. Nie stoi to jednak na przeszkodzie temu, aby pierwsze z tych państw uzależniło odliczenie kwoty przepływu pieniężnego od przedstawienia dowodu na to, iż ów przepływ rzeczywiście został opodatkowany po stronie spółki, na rzecz której następuje. Sporne uregulowanie fińskie nie dopuszcza takiego dowodu, a jedynie wyklucza w każdym przypadku możliwość odliczenia przepływów pieniężnych dokonanych na korzyść spółek zagranicznych. Tym samym wychodzi poza to, co jest konieczne dla zachowania spójności krajowego systemu podatkowego.

44. Okoliczność, iż owe przepływy pomiędzy spółkami tej samej grupy nie podlegałyby opodatkowaniu w Finlandii, lecz za granicą, w żaden sposób nie podważa tego wniosku. W rzeczywistości bowiem z utrwalonego orzecznictwa wynika, że obniżenie wpływów

podatkowych nie może być postrzegane jako wzgląd nadrzędnego interesu ogólnego, na który można by się powołać w celu uzasadnienia przepisu co do zasady niezgodnego z jedną z podstawowych swobód [26]. W związku z tym uregulowanie krajowe nie może zostać uznane za spójne z tego tylko powodu, iż zakazuje obniżenia przychodów podatkowych.

45. Wreszcie ograniczenie swobody przedsiębiorczości oparte na odmiennym traktowaniu przepływów pomiędzy spółkami będącymi rezydentami i spółkami niebędącymi rezydentami należącymi do grupy, z jednej strony, oraz przepływów pomiędzy spółkami będącymi rezydentami, z drugiej strony, nie może zostać uzasadnione względami konieczności zachowania spójności systemu podatkowego. Niemniej jednak należy zbadać, czy nie istnieją inne względy uzasadniające, takie jak w szczególności konieczność zachowania podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

2. Zachowanie podziału władztwa podatkowego miedzy państwami członkowskimi

46. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał Sprawiedliwości uznał trzy względy uzasadniające (argumenty uzasadniające), które uwzględnił łącznie i stwierdził, że „uregulowanie o charakterze ograniczającym takie jak to w postępowaniu przed sądem krajowym, po pierwsze, służy słusznym celom zgodnym z traktatem i odpowiadającym nadrzędnym względom interesu ogólnego, a po drugie, jest właściwe dla realizacji tych celów” [27].

47. Owymi trzema argumentami uzasadniającymi są:

— zachowanie podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi,

— ryzyko dwukrotnego uwzględnienia strat,

— niebezpieczeństwo uniknięcia opodatkowania.

48. Z powyżej zamieszczonego cytatu wynika, że owe trzy argumenty są ze sobą ściśle związane i nie mogą być rozpatrywane oddzielnie. Konieczność zachowania podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi stanowi pośród nich argument centralny.

26 — Przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Manninen, pkt 49, oraz przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 44.

27 — Przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 51.

49. Tak jak to zostało wyżej wskazane, zgodnie z aktualnie obowiązującym prawem wspólnotowym pobór podatków bezpośrednich należy do państw członkowskich [28]. W braku przepisów harmonizujących w prawie wspólnotowym do państw członkowskich należy również ustalenie kryteriów podziału władztwa podatkowego pomiędzy nimi poprzez zawieranie konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania lub w sposób jednostronny [29].

50. W tym względzie słuszne jest, aby państwa członkowskie czerpały inspirację z praktyki międzynarodowej i konwencji modelowej sporządzonej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) [30].

51. Państwo członkowskie siedziby spółki dominującej, opodatkowując wszystkie zyski spółek będących rezydentami, a w przypadku spółek będących nierezydentami wyłącznie zyski uzyskane z ich działalności w tym państwie członkowskim, działa zgodnie z zasadą terytorialności uznaną w międzynarodowym prawie podatkowym i prawie wspólnotowym [31].

52. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał w następujący sposób orzekł o naruszeniu podziału władztwa podatkowego: „przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim siedziby lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony rozdział kompetencji między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby podniesiona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat” [32].

53. Twierdzenie to ma zastosowanie również do przypadków, gdy przepływ zysków przewidziany przez fińską ustawę o przepływach pieniężnych wewnątrz grupy zostanie poszerzony o przepływy transgraniczne. Jeżeli podatnicy mogliby dowolnie wybrać państwo członkowskie, w którym zamierzają opodatkować swoje zyski, i odliczaliby od podstawy opodatkowania zyski jednej ze spółek w celu doliczenia ich do podstawy opodatkowania innej spółki należącej do grupy mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, doszłoby do naruszenia podziału władztwa podatkowego opartego na zasadzie terytorialności.

28 — Zobacz pkt 15 powyżej.

29 — Wyroki z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly przeciwko Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin, Rec. I-2793, pkt 24 i 30, z dnia 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-385/00 de Groot, Rec. str. I-11819, pkt 93, z dnia 5 lipca 2005 r. w sprawie C-376/03 D., Zb.Orz. str. I-5821, pkt 50 i 51, z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 Van Hilten-Van der Heijden, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 47, oraz przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie N, pkt 43 i 44.

30 — Przywołany w przypisie 17 wyrok w sprawie Futura Participations i Singel, pkt 22, przywołany w przypisie 29 wyrok w sprawie Van Hilten-Van der Heijden, pkt 48 oraz w przypisie 5, w sprawie N, pkt 45.

31 — Przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 39. Odnośnie do podziału zgodnego z zasada globalnego dochodu i kraju pochodzenia, zobacz opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in the ACT Group Litigation, dotychczas nieopublikowana w Zbiorze, pkt 49–51.

32 — Przywołany w przypisie wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46.

54. Drugi argument uzasadniający uznany w wyroku w sprawie Marks & Spencer, to znaczy konieczność unikania ryzyka dwukrotnego uwzględnienia strat, jest ściśle związany z podziałem władztwa podatkowego.

55. Podział władztwa podatkowego zgodnego z zasadą terytorialności (siedziba przedsiębiorstwa lub źródło przychodów znajdujące się na terytorium kraju) służy przyznaniu państwu członkowskiemu prawa pierwszeństwa w opodatkowaniu określonych dochodów. Podział ten wraz z przepisami dotyczącymi unikania podwójnego opodatkowania stanowią system międzynarodowego podziału kompetencji w dziedzinie podatków. System ten, pomimo pewnych luk prawnych w szczegółowych kwestiach, powinien zasadniczo zagwarantować, że wszystkie dochody będą opodatkowane tylko jeden raz [33].

56. Jeżeli straty będą mogły być kilkakrotnie odliczane od zysków, zyski te w ogóle nie będą opodatkowywane, pomimo że nie będą już istniały odpowiadające im straty. Stanowi to naruszenie zasady jednorazowego opodatkowania, na której opiera się podział władztwa podatkowego.

57. Uznanie przepływów pieniężnych wewnątrz grupy mogłoby również doprowadzić do (dwukrotnego) braku opodatkowania dochodów, jeżeli owe przepływy mogłyby być odliczane od podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki dokonującej transferu, pomimo że nie podlegałyby podatkowi w państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba spółki, na rzecz której przepływ jest dokonywany.

58. Zgodnie ze wskazówkami rządu Zjednoczonego Królestwa sytuacja ta miałaby miejsce również w sprawie przed sądem krajowym, ponieważ zgodnie z prawem Zjednoczonego Królestwa przepływy pieniężne pomiędzy spółkami w grupie nie należą do żadnej kategorii podlegających opodatkowaniu dochodów, a tym samym nie podlegają opodatkowaniu po stronie spółki, na rzecz której przepływ następuje (AA Ltd.), która to kwestia jest kwestionowana jednak przez Oy AA.

59. Niezależnie od konkretnego traktowania zastrzeżonego dla przepływów pieniężnych wewnątrz grupy dokonanych na rzecz spółek brytyjskich, należy zgodzić się ze stanowiskiem, że uregulowanie, które co do zasady uznaje za podlegające odliczeniu jedynie przepływy pomiędzy spółkami będącymi rezydentami, może potencjalnie zapobiegać dwukrotnemu uniknięciu opodatkowania, ponieważ w przypadku przepływów wyłącznie krajowych, państwo członkowskie może w każdym przypadku zapewnić, że przepływy będą opodatkowane. Pozostaje jeszcze ustalić, czy takie uregulowanie nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu [34].

33 — Owo jednokrotne opodatkowanie może być stosowane w uzgodniony sposób przez dwa państwa członkowskie, tak jak w przypadku stosowania metody kompensaty.

34 — Zobacz pkt 67.

60. Trzeci argument uzasadniający — niebezpieczeństwo uniknięcia opodatkowania — również jest ściśle związany z dwoma pozostałymi argumentami. Już na wstępie można stwierdzić, że przepływy pieniężne dokonane na rzecz spółek mających siedzibę w państwie członkowskim, w którym nie podlegają opodatkowaniu, same przez się stanowią unikanie opodatkowania. W tym zakresie ów argument uzasadniający jest zbieżny z drugim argumentem uzasadniającym.

61. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał uznał za przypadek unikania opodatkowania ponadto sytuację, w której spółki poprzez przenoszenie strat z państw o niższym ciężarze opodatkowania do państw o wyższym ciężarze opodatkowania „uchodzą" do państwa, w którym owe straty maja najwyższą wartość, obniżając w ten sposób w maksymalnym zakresie ciężar podatku. Za unikanie opodatkowania należy uznać również i te przypadki, w których dochody są przekazywane wybiórczo na rzecz spółek, których siedziba znajduje się w państwie o niższym ciężarze opodatkowania.

62. Ściślej mówiąc, zapobieganie takiemu typowi „unikania opodatkowania" nie stanowi jednak samodzielnego powodu, który mógłby uzasadniać ograniczenie podstawowej wolności. Okoliczność, że spółki zmierzają do wykorzystania różnic pomiędzy krajowymi systemami podatkowymi, stanowi zgodną z prawem formę działalności gospodarczej, niemożliwej do uniknięcia na rynku wewnętrznym, na którym brak jest harmonizacji opodatkowania spółek. W ten sposób nie można zakazać spółce przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego oferującego korzystniejsze warunki opodatkowania [35].

63. Ograniczenia podstawowych swobód są uzasadnione jedynie wówczas, gdy owa „optymalizacja podatkowa" podkopuje jednocześnie podział władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

64. Uznanie, iż podział władztwa podatkowego na podstawie zasady terytorialności stanowi motyw uzasadniający, nie pozostaje również w sprzeczności z zasadą, zgodnie z którą ograniczenie podstawowych swobód, nie może być uzasadniane zamiarem uniknięcia zmniejszenia wpływów podatkowych. [36] Zada ta wyłącza możliwość ograniczenia podstawowych swobód ze względów czysto podatkowych. Niemniej jednak w niniejszej sprawie chodzi o przyznanie państwom członkowskim prawa do opodatkowania zgodnego z zasadą terytorialności.

65. Podsumowując, można stwierdzić, że ograniczenie prawa do odliczenia kwoty przepływów pieniężnych wewnątrz grupy do

35 — Odnośnie do kwestii dotyczącej systemu podatkowego mającego zastosowanie w przypadku przeniesienia siedziby spółki do innego państwa członkowskiego, zobacz przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie N.

36 — Przywołany w przypisie 5 wyrok w sprawie Manninen, pkt. 49, oraz przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 44.

przepływów dokonywanych na rzecz spółek będących rezydentami umożliwia zagwarantowanie podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i uniknięcie braku opodatkowania przekazanych dochodów, zapobiegając uchylaniu się od opodatkowania. Ograniczenie to gwarantuje, że dochody osiągnięte przez spółki należące do grupy w Finlandii zostaną opodatkowane zgodnie z zasadą terytorialności.

66. Pozostaje jedynie ustalenie, czy uregulowanie nie wychodzi poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tych celów, oraz czy jest ono proporcjonalne w ścisłym tego słowa znaczeniu.

67. Jeżeli chodziłoby wyłącznie o zapobieganie brakowi opodatkowania przekazanych dochodów i niebezpieczeństwo unikania opodatkowania, ogólne ograniczenie możliwości odliczenia kwot przekazywanych tytułem przepływów pieniężnych wewnątrz grupy do kwot otrzymywanych przez spółki będące rezydentami byłoby zbyt daleko posunięte. W rzeczywistości bowiem możliwe jest osiągnięcie tych dwóch celów przez uregulowanie, które w mniejszy sposób ograniczałoby swobodę przedsiębiorczości. W ten sposób na przykład, o czym była mowa powyżej, odliczenie mogłoby być uzależnione od przedstawienia dowodu na to, że dochody rzeczywiście są przedmiotem opodatkowania po stronie spółki, na rzecz której następuje przepływ.

68. Niemniej jednak nie możliwym byłoby zachowanie podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, z którym bezpośrednio związane są pozostałe motywy uzasadnienia, za pomocą mniej restrykcyjnego uregulowania krajowego. Uregulowanie, na podstawie którego państwo członkowskie siedziby spółki dokonującej przepływu pieniężnego byłoby zobowiązane do przyznania prawa do odliczenia w przypadku opodatkowania po stronie spółki, na rzecz której przepływ następuje, nie wyłączałoby przeniesienia władztwa podatkowego.

69. Z uwagi na wchodzące w grę różne interesy uregulowanie, o którym mowa w fińskiej ustawie o przepływach pieniężnych w ramach grupy, wydaje się proporcjonalne w ścisłym tego słowa znaczeniu.

70. W wyroku w sprawie Marks & Spencer [37] Trybunał uznał za dysproporcjonalny — w sytuacji wyjątkowej, jaka miała miejsce w tejże sprawie — brak uznania transgranicznego przeniesienia strat. W tych okolicznościach konieczność zachowania podziału władztwa podatkowego przestaje być tłem dla swobody przedsiębiorczości i należy

37 — Zobacz przywołany w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 53–56.

zezwolić na przeniesienie strat zagranicznej spółki dominującej.

71. Niemniej jednak z okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym przedstawionych w pytaniu prejudycjalnym nie wynika, że w przypadku spółki Oy AA zachodzi wyjątkowa sytuacja, jaka miała miejsce w sprawie Marks & Spencer. W związku z tym nie ma konieczności rozważania, czy z uwagi na względy proporcjonalności należy dopuścić w drodze wyjątku odejście od zasady podziału władztwa podatkowego.

C — *Swobodny przepływ kapitału*

72. Przepisy z dziedziny przepływów pieniężnych wewnątrz grupy mogą być oceniane nie tylko w świetle swobody przedsiębiorczości, ale także ze względu na swobodny przepływ kapitału, ustanowiony w art. 56 WE i 58 WE. Niemniej jednak — pomimo terytorialnego i czasowego zakresu zastosowania, który nie ma znaczenia w niniejszej sprawie — do oceny tej mają zastosowanie te same zasady, które są stosowane przy ocenie swobody przedsiębiorczości. W związku z tym ograniczenia swobodnego przepływu kapitału wynikające z przepisów dotyczących przepływów pieniężnych wewnątrz grupy również są uzasadnione przez konieczność zachowania podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

V — Wnioski

73. Z uwagi na powyższe rozważania sugeruję udzielenie następującej odpowiedzi na pytanie skierowane przez Korkein hallinto-oikeus:

Artykuł 43 WE, 48 WE, 56 WE i 58 WE oraz dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich nie sprzeciwia się w okolicznościach faktycznych takich jak przedstawione w postanowieniu odsyłającym systemowi ustanowionemu przez fińską ustawę dotyczącą przepływów wewnątrz grupy, który to system uzależnia możliwość odliczenia przepływów pieniężnych wewnątrz grupy od przesłanki posiadania przez spółkę dokonującą przepływu i spółkę, na rzecz której przepływ jest dokonywany, siedziby w Finlandii.