WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 27 listopada 2008 r.*

W sprawie C-418/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja) postanowieniem z dnia 10 lipca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 września 2007 r., w postępowaniu:

Société Papillon

przeciwko

Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts (sprawozdawca), prezes izby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 czerwca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Société Papillon przez adwokata G. Calistiego,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoza Péreza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz C. ten Dam oraz przez M. de Gravego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz J.P. Keppennego, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 4 września 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy spółką Papillon (zwaną dalej „Papillon"), z siedzibą we Francji, a ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique [francuskie ministerstwo ds. skarbu, rachunków publicznych oraz służby publicznej] dotyczącego odmowy przyznania tej spółce możliwości skorzystania z tak zwanego systemu „zintegrowanego opodatkowania".

Ramy prawne

3 Artykuł 223 code général des impôts (zwany dalej „CGI") w brzmieniu obowiązującym w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi:

„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 docho-

dów […]. Członkami grupy mogą być jedynie spółki, które wyraziły zgodę i których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych […]”.

4 Sąd krajowy twierdzi, że na podstawie art. 223 A CGI spółka dominująca może swobodnie, według swojego uznania, określić zakres grupy. Spółka ta jednak może pośrednio kontrolować inną spółkę należącą do grupy jedynie za pośrednictwem spółki pośredniej, która sama jest członkiem zintegrowanej grupy i tym samym podlega opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych we Francji.

5 Zgodnie z art. 223 B CGI „łączny dochód jest określany przez spółkę dominującą poprzez zsumowanie dochodów każdej ze spółek grupy […]”.

6 Artykuły 223 B, 223 D i 223 F CGI przewidują między innymi zniesienie skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych, takich jak rezerwy na zagrożone wierzytelności lub na ryzyka występujące między spółkami grupy, zrzeczenie się wierzytelności lub wewnętrzne subwencje w grupie, rezerwy na utratę wartości udziałów posiadanych w innych spółkach grupy oraz zbycie aktywów w ramach grupy.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 W trakcie spornych w postępowaniu przed sądem krajowym lat podatkowych, to znaczy lat od 1 stycznia 1989 r. do 31 grudnia 1991 r., spółka Papillon posiadała 100%

kapitału w holenderskiej spółce Artist Performance and Communication, która z kolei posiadała 99,99% udziałów w Kiron SARL, mającej siedzibę we Francji. W tych okolicznościach Papillon wybrała system zintegrowanego opodatkowania, regulowanego przez art. 223 A–223 F CGI, zgodnie z którym spółka będąca rezydentem może sama być podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych należnego od łącznego dochodu grupy podatkowej złożonej z niej samej i spółek, w których posiada ona bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% kapitału. Z tego tytułu Papillon włączyła do zakresu zintegrowanej grupy, na czele której stała, Kiron SARL oraz liczne, zależne od tej spółki, spółki zależne, które również były rezydentami we Francji.

8 Organ podatkowy odmówił Papillon możliwości skorzystania z rzeczonego systemu z tego powodu, że nie mogła ona 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, w braku posiadania tam stałego zakładu.

9 W związku z tym, w wyniku decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, Papillon została opodatkowana do wysokości własnych zadeklarowanych dochodów, bez możliwości skompensowania ich z wynikami finansowymi innych spółek należących do grupy.

10 Papillon zaskarżyła dodatkowe zobowiązania podatkowe nałożone w ten sposób na nią za lata 1989–1991 do tribunal administratif de Paris [sądu administracyjnego w Paryżu], który oddalił jej roszczenia orzeczeniem z dnia 9 lutego 2004 r. W wyniku odwołania wniesionego od tego wyroku, cour administrative d'appel de Paris [apelacyjny sąd administracyjny w Paryżu] orzekł wyrokiem z dnia 24 czerwca 2005 r. o częściowym zniesieniu zobowiązań podatkowych i sankcji.

11 Rozpatrująca skargę kasacyjną od tego wyroku Conseil d'État zastanawia się nad tym, czy system zintegrowanego opodatkowania, taki jak obowiązujący we Francji, który umożliwia danej spółce dominującej będącej rezydentem kompensatę dochodów pochodzących ze wszystkich spółek zintegrowanej grupy i na zniesienie podatkowych skutków transakcji wewnątrzgrupowych, może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości przynajmniej jednej ze spółek należących do grupy, w zakresie, w jakim system ten wyklucza taką możliwość w stosunku do spółki pośrednio zależnej będącej rezydentem wówczas, gdy jest ona kontrolowana przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.

12 Conseil d'État zastanawia się nad tym, czy takie ograniczenie, w razie ustalenia jego istnienia, może zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, w szczególności koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

13 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowiła zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„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. 223 A i nast. [CGI] niemożliwość włączenia do zakresu 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 […] 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?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

14 Przez swoje dwa pytania prejudycjalne, które należy rozpatrywać łącznie, sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia tego, czy przepisy państwa członkowskiego, na podstawie których system opodatkowania grupy jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego, która posiada spółki zależne i spółki pośrednio zależne będące również rezydentami tego państwa, jednakże wykluczone jest jego przyznanie takim spółkom dominującym, jeżeli spółki pośrednio zależne będące rezydentami są kontrolowane poprzez spółkę zależną będącą rezydentem innego państwa członkowskiego, stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości, a jeżeli okazałoby się że tak, to czy ograniczenie to może być uzasadnione.

15 W tym zakresie należy przypomnieć, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje 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 (zob. wyroki 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, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 18).

16 Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci 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 przepisami (wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21; z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 33, oraz ww. w sprawie Lidl Belgium, pkt 19).

17 W sprawie przed sądem krajowym w pierwszej kolejności należy podnieść, że sąd ten nie pyta o to, czy niemożliwość włączenia niderlandzkiej spółki zależnej spółki Papillon do zintegrowanego opodatkowania stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 5 i 24 opinii, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmierza do ustalenia tego, czy okoliczność, iż spółka dominująca mająca siedzibę w jednym z państw członkowskich nie może korzystać z systemu zintegrowanego opodatkowania w ramach grupy, którą tworzy wraz ze spółkami pośrednio zależnymi mającymi siedzibę w tym samym państwie, wówczas gdy spółka pośrednicząca, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim, nie podlega podatkowi od osób prawnych w tym pierwszym państwie, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 52 traktatu.

18 Tak jak to wynika z postanowienia odsyłającego, system zintegrowanego opodatkowania zmniejsza ciężar podatkowy spółki dominującej, pozwalając jej na kompensatę zysków i strat wszystkich spółek w podatkowo zintegrowanej grupie. System ten stanowi korzyść podatkową, w szczególności dlatego że dozwolona kompensata umożliwia grupie natychmiastowe uwzględnienie strat niektórych spółek będących członkami tej grupy.

19 Zgodnie z art. 223 A i nast. CGI, owa korzyść podatkowa nie jest jednak przyznawana, jeżeli spółka dominująca mająca siedzibę we Francji kontroluje spółkę pośrednio zależną, również posiadającą siedzibę na terytorium francuskim, za pośrednictwem spółki zależnej, która ma siedzibę w innym państwie członkowskim i nie prowadzi działalności we Francji.

20 W rzeczywistości bowiem, co zostało przypomniane w pkt 3 i 4 niniejszego wyroku, spółka dominująca danej grupy, w celu korzystania z systemu zintegrowanego opodatkowania, może pośrednio kontrolować inną spółkę będącą członkiem grupy jedynie poprzez spółkę, która sama jest członkiem zintegrowanej grupy i tym samym podlega podatkowi od osób prawnych we Francji.

21 W ten sposób spółka dominująca mająca siedzibę we Francji, która kontroluje francuskie spółki pośrednio zależne za pośrednictwem spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może korzystać z systemu zintegrowanego opodatkowania. Z kolei francuska spółka dominująca ma możliwość utworzenia wraz z francuskimi spółkami pośrednio zależnymi zintegrowanego opodatkowania, jeżeli pośrednicząca spółka zależna ma siedzibę we Francji.

22 Tak jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 30 opinii, z powyższego wynika, że sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy CGI w odniesieniu do możliwości wyboru „zintegrowanego opodatkowania" wprowadzają odmienne traktowanie w zależności od tego, czy spółka dominująca sprawuje pośrednią kontrolę poprzez spółkę zależną mającą siedzibę we Francji, czy też w innym państwie członkowskim.

23 Rząd francuski utrzymuje jednak, że takie odmienne traktowanie znajduje uzasadnienie w tym, że owe dwie sytuacje nie są obiektywnie porównywalne.

24 W sytuacji, takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym, spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim niż Republika Francuska nie podlega z tego tytułu opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych we Francji w przeciwieństwie do spółki zależnej posiadającej siedzibę w tym państwie.

25 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

26 W rzeczywistości bowiem dopuszczenie do tego, aby dane państwo członkowskie mogło swobodnie stosować odmienne traktowanie na tej podstawie, że siedziba danej spółki jest położona w innym państwie członkowskim, czyniłoby zasady dotyczące swobody przedsiębiorczości bezprzedmiotowymi (zob. 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).

27 Aby można było ustalić istnienie dyskryminacji, należy zbadać porównywalność danej sytuacji wspólnotowej z sytuacją czysto krajową, z uwzględnieniem celu, do którego dążą sporne przepisy krajowe (zob. podobnie wyroki: ww. w sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 60, oraz z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 38).

28 W sprawie przed sądem krajowym sporne przepisy CGI zmierzają w miarę możliwości do zrównania w jak największym stopniu grupy składającej się ze spółki dominującej oraz spółek zależnych i pośrednio zależnych, ze spółką mającą kilka zakładów, umożliwiając w ten sposób konsolidację wyników każdej spółki.

29 Tymczasem taki cel może zostać osiągnięty zarówno w sytuacji spółki dominującej mającej siedzibę w państwie członkowskim, która kontroluje spółki pośrednio zależne również będące rezydentami za pośrednictwem spółki zależnej, która sama jest rezydentem, jak i w sytuacji spółki dominującej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego, która kontroluje spółki pośrednio zależne również będące rezydentami tego państwa, lecz czyni to za pośrednictwem spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim.

30 Z punktu widzenia celu spornych w postępowaniu przed sądem krajowym przepisów CGI obydwie sytuacje są obiektywnie porównywalne.

31 W związku z tym sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system podatkowy skutkuje odmiennym traktowaniem w zależności od miejsca położenia siedziby spółki zależnej, za pośrednictwem której spółka dominująca kontroluje spółki zależne będące rezydentami.

32 W zakresie w jakim sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy CGI traktują w sposób mniej korzystny sytuacje wspólnotowe w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, stanowią one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.

33 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej można dopuścić jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (ww. wyrok w sprawie Lidl Belgum, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym zakresie należy w pierwszej kolejności podnieść, że rządy niemiecki i niderlandzki twierdzą w pisemnych uwagach złożonych Trybunałowi, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające ze spornych w postępowaniu przed sądem krajowym przepisów może być uzasadnione koniecznością zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

35 W kwestii tej rządy te odsyłają do wyroków Trybunału z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, a także do ww. wyroku w sprawie Oy AA, podnosząc, że ograniczenie ustanowione przez sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy CGI jest konieczne dla zapobieżenia podwójnemu uwzględnieniu strat i dla zwalczania niebezpieczeństwa uchylania się od opodatkowania.

36 Owe elementy uzasadnienia są bezskuteczne.

37 W rzeczywistości bowiem w sprawach zakończonych ww. wyrokami Marks & Spencer, a także Oy AA, przedstawione pytania dotyczyły odpowiednio uwzględnienia strat zarejestrowanych w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie stanowiące siedzibę podatnika oraz niebezpieczeństwa uniknięcia opodatkowania.

38 Tymczasem w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym nie nasuwają się te kwestie, ponieważ przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest pytanie, czy okoliczność, iż spółka będąca rezydentem jednego z państw członkowskich nie może korzystać z systemu zintegrowanego opodatkowania razem ze spółkami pośrednio zależnymi będącymi również rezydentami tego państwa, wówczas gdy pośrednicząca spółka zależna ma siedzibę w innym państwie członkowskim, stanowi ograniczenie, a nie pytanie, czy spółka zależna niebędąca rezydentem powinna zostać objęta rzeczonym systemem.

39 W sprawie przed sądem krajowym kwestia uwzględnienia zysków i strat spółek należących do spornej grupy dotyczy jedynie spółek będących rezydentami jednego państwa członkowskiego. W związku z tym skierowane pytanie dotyczy uwzględniania strat zarejestrowanych w jednym i tym samym państwie członkowskim, co wyklucza również a priori niebezpieczeństwo uniknięcia opodatkowania.

40 W związku z tym ograniczenie, którego istnienie ustalono w pkt 22–32 niniejszego wyroku, nie może zostać uzasadnione rozdziałem władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

41 Po drugie należy podnieść, że sąd krajowy pyta o to, czy sporne ograniczenie może zostać uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego, a rząd francuski twierdzi w pisemnych uwagach przedstawionych Trybunałowi, że tak jest w przypadku sprawy przed sądem krajowym.

42 Sąd krajowy zwraca uwagę na to, że ponieważ spółka zależna niebędąca rezydentem byłaby oczywiście wyłączona z zastosowania systemu zintegrowanego opodatkowania, ponieważ nie jest ona podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych we Francji, doszłoby do zakłócenia spójności systemu neutralizacji transakcji wewnątrzgrupowych, ponieważ traktowanie transakcji dotyczących owej spółki zależnej różniłoby się od traktowania transakcji dotyczących spółki zależnej będącej rezydentem i mogłoby prowadzić do podwójnego odliczenia w stosunku do systemu dotyczącego jedynie spółek podlegających temu podatkowi.

43 W tym zakresie należy przypomnieć, że Trybunał przyznał już, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie (wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28; z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. s. I-7477, pkt 42, oraz ww. w sprawie Keller Holding, pkt 40).

44 Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe (wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson et Gustavsson, Rec. s. I-3955, pkt 18; ww. wyroki w sprawach ICI, pkt 29; Manninen, pkt 42, oraz Keller Holding, pkt 40), przy czym

bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania (ww. wyrok w sprawie Manninen, pkt 43, oraz z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 39).

45 W sprawie przed sądem krajowym rząd francuski twierdzi, że system zintegrowanego opodatkowania przewiduje konsolidację podatkową spółek, a w zamian za to neutralizację niektórych transakcji pomiędzy spółkami w ramach grupy na podstawie art. 223 B, 223 D oraz 223 F CGI.

46 W tym zakresie należy podnieść, że neutralizacja różnych transakcji wewnątrzgrupowych umożliwia w szczególności uniknięcie podwójnego odliczenia strat na poziomie spółek będących rezydentami objętych zintegrowanym opodatkowaniem.

47 W rzeczywistości bowiem w przypadku strat zarejestrowanych przez spółkę pośrednio zależną, spółka zależna zazwyczaj postąpi według przepisów dotyczących obniżenia wartości udziałów w owej spółce pośrednio zależnej, w taki sposób, ze spółka dominująca ustanowi rezerwę na obniżenie jej udziału w spółce zależnej. Jeżeli chodzi o jedną i tę samą stratę powstałą na poziomie spółki pośrednio zależnej w przypadku, gdy wszystkie rzeczone spółki objęte są systemem zintegrowanego opodatkowania, za pomocą mechanizmu neutralizacji nie bierze się pod uwagę przepisów dotyczących obniżenia wartości udziałów w siedzibie spółki zależnej oraz spółki dominującej.

48 Niemniej jednak, w przypadku gdy spółka zależna jest spółką niebędącą rezydentem, straty zarejestrowane przez spółkę pośrednio zależną zostaną dwukrotnie uwzględnione, po raz pierwszy w postaci strat bezpośrednich owej spółki pośrednio zależnej oraz po raz kolejny w postaci rezerwy utworzonej przez spółkę dominującą w celu obniżenia swojego udziału w owej spółce zależnej, ponieważ transakcje wewnętrzne nie zostaną zneutralizowane, jako że spółka niebędąca rezydentem nie jest objęta systemem zintegrowanego opodatkowania.

49 W takim przypadku należy stwierdzić, że spółki będące rezydentami korzystają z systemu zintegrowanego opodatkowania w zakresie konsolidacji wyników i bezpośredniego uwzględniania strat wszystkich spółek objętych tym systemem, przy czym straty spółki pośrednio zależnej oraz rezerwy spółki dominującej nie mogą być przedmiotem neutralizacji.

50 W związku z tym bezpośredni związek istniejący w systemie zintegrowanego opodatkowania pomiędzy korzyściami podatkowymi a neutralizacją transakcji wewnątrzgrupowych zostałby w ten sposób unicestwiony, co wpłynęłoby na spójność omawianego systemu.

51 W związku z tym, odmawiając korzystania z systemu zintegrowanego opodatkowania spółce dominującej będącej rezydentem, która chciałaby włączyć do niego spółki pośrednie będące rezydentami wówczas, gdy kontroluje je ona poprzez spółkę zależną niebędącą rezydentem, sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy CGI są w stanie zagwarantować spójność tego systemu.

52 Ponadto owe przepisy krajowe nie mogą wychodzić poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu, to znaczy, że cel ten nie może zostać osiągnięty za pomocą środków mniej restrykcyjnych dla swobody przedsiębiorczości.

53 W tym zakresie rząd francuski podnosi, że rzeczone przepisy CGI stały się konieczne z uwagi na trudności, z jakimi spotykają się francuskie organy podatkowe przy weryfikacji istnienia niebezpieczeństwa podwójnego odliczenia strat, wówczas gdy spółka niebędąca rezydentem zostaje postawiona pomiędzy spółką dominującą a spółką pośrednio zależną. Wysokość rezerwy zasadniczo nie odpowiada wysokości straty spółki zależnej i najzwyczajniej niemożliwa jest identyfikacja dokładnego pochodzenia takiej rezerwy.

54 W tym zakresie w pierwszej kolejności należy podnieść, że praktyczne trudności nie mogą same uzasadniać ograniczenia zakresu swobody zagwarantowanej przez traktat (wyroki z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-2229, pkt 29; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 48, oraz z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 70).

55 Następnie należy przypomnieć, że uregulowanie wspólnotowe, to znaczy 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) umożliwia państwom członkowskim występowanie do właściwych organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji, które mogą dotyczyć dokładnego obliczenia między innymi podatku od osób prawnych.

56 Wreszcie należy dodać, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 66 opinii, że zainteresowane organy podatkowe mogą występować do spółki dominującej o wydanie dokumentów, które uznają za konieczne dla zbadania, czy rezerwy utworzone przez tę spółkę w celu obniżenia wartości udziałów w kapitale spółki zależnej znajdują pośrednie uzasadnienie w stracie spółki pośrednio zależnej pokrytej z rezerwy utworzonej przez ową spółkę zależną (zob. podobnie wyroki: ww. w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 49; 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; z dnia 11 października 2007 r. w sprawie C-451/05 ELISA, Zb.Orz. s. I-8251, pkt 95).

57 W stosunkach pomiędzy państwami członkowskimi informacje, o które wnioskują lub które dostarczają zainteresowane państwa członkowskie, mogą umożliwić skontrolowanie tego, czy zostały spełnione przesłanki przewidziane przez prawo krajowe, a przede wszystkim, czy są stosowane wspólnotowe przepisy harmonizacyjne w dziedzinie rachunkowości spółek, w taki sposób, że istnieje możliwość przedstawienia wiarygodnych i możliwych do sprawdzenia danych dotyczących spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki z dnia 18 grudnia 2007 r. w sprawie C-101/05 A, Zb.Orz. s. I-11531, pkt 62).

58 W ten sposób, wówczas gdy spółki dominujące będące rezydentami danego państwa członkowskiego występują o skorzystanie z systemu zintegrowanego opodatkowania wraz ze spółkami pośrednio zależnymi będącymi rezydentami kontrolowanymi poprzez spółki zależne będące rezydentami innego państwa członkowskiego, tak jak w sprawie przed sądem krajowym, organy podatkowe pierwszego państwa mogą wystąpić do tych spółek zależnych o dostarczenie dowodów, jakie uznają za konieczne w celu zagwarantowania przejrzystości założonych przez nie rezerw.

59 Tymczasem spółki mające siedzibę we Francji, które kontrolują spółki pośrednio zależne będące rezydentami poprzez spółki zależne będące rezydentami innego państwa członkowskiego i które z tego powodu nie mogą skorzystać z systemu zintegrowanego opodatkowania, nie mają prawa, na podstawie spornych w postępowaniu przed sądem krajowym przepisów CGI, do przedstawienia dowodów pozwalających na ustalenie, iż brak jest jakiegokolwiek niebezpieczeństwa podwójnego odliczenia strat.

60 W związku z tym przepisy te we wszystkich przypadkach stanowią przeszkodę do tego, aby spółki będące rezydentami mogły udowodnić brak podwójnego odliczenia strat w ramach systemu zintegrowanego opodatkowania.

61 Z powyższego wynika, że istnieją środki służące osiągnięciu celu polegającego na zagwarantowaniu spójności systemu podatkowego, które w mniejszym stopniu ograniczają swobodę przedsiębiorczości.

62 Tym samym sporne w postępowaniu przed sadem krajowym przepisy CGI wychodzą poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu i nie mogą w związku z tym być uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

63 Z uwagi na wszystkie powyższe rozważania na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 52 traktatu powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których system opodatkowania grupy jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego, która kontroluje spółki zależne i spółki pośrednio zależne również będące rezydentami tego państwa, lecz jego przyznanie jest wyłączone, jeżeli

taka spółka dominująca kontroluje spółki pośrednio zależne poprzez spółki zależne będące rezydentami innego państwa członkowskiego.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) powinien być interpretowany w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisom państwa członkowskiego, na podstawie których system opodatkowania grupy jest przyznawany spółce dominującej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego, która kontroluje spółki zależne i spółki pośrednio zależne również będące rezydentami tego państwa, lecz jego przyznanie jest wyłączone, jeżeli taka spółka dominująca kontroluje spółki pośrednio zależne poprzez spółki zależne będące rezydentami innego państwa członkowskiego.

Podpisy