

Sprawa C-418/07

Société Papillon

przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Conseil d'État (Francja)]

Swoboda przedsiębiorczości – Podatki bezpośrednio – Podatek od osób prawnych – System opodatkowania grupy – Spółka dominująca będąca rezydentem – Spółki pośrednio zależne będące rezydentami kontrolowane za pośrednictwem spółek zależnych niebędących rezydentami

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatki dochodowe od osób prawnych

(art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE))

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.

W istocie przepisy takie skutkują odmiennym traktowaniem w zależności od miejsca położenia siedziby spółki zależnej, za pośrednictwem której spółka dominująca kontroluje spółki zależne będące rezydentami. W zakresie w jakim przepisy te traktują w sposób mniej korzystny sytuacje wspólnotowe w porównaniu z sytuacjami czysto krajowymi, które z punktu widzenia celu tych przepisów są obiektywnie porównywalne, stanowi one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.

Ograniczenie to nie może być uzasadnione konieczności zachowania rozdziału wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, ponieważ kwestia uwzględnienia zysków i strat spółek należących do grupy dotyczy jedynie spółek będących rezydentami jednego państwa członkowskiego, co wyklucza również a priori niebezpieczeństwo uniknięcia opodatkowania.

Ponadto przepisy te nie mogą być uzasadnione konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego. Niewątpliwie 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, przepisy te są w stanie zagwarantować spójność tego systemu. W istocie 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 jej udziału w owej spółce zależnej, ponieważ transakcje wewnętrzne nie zostaną zneutralizowane, jako że spółka niebędąca rezydentem nie jest objęta systemem zintegrowanego opodatkowania. W takim przypadku spółki będące rezydentami korzystają z systemu zintegrowanego opodatkowania w zakresie konsolidacji wyników i bezpośredniego uwzględniania strat wszystkich spółek objętych tym systemem podatkowym, przy czym straty spółki pośrednio zależnej oraz rezerwy spółki dominującej nie mogą być przedmiotem neutralizacji. W związku z tym bezpośredni związek istniejący pomiędzy korzyściami podatkowymi a neutralizacją transakcji wewnętrzgrupowych umożliwiający w szczególności uniknięcie podwójnego odliczenia strat na poziomie spółek będących rezydentami objętych zintegrowanym opodatkowaniem zostałby w ten sposób unicestwiony, co wpłynęłoby na spójność omawianego systemu.

Ponieważ jednak istnieje ryzyko osiągnięcia celu polegającego na zagwarantowaniu spójności systemu podatkowego, które w mniejszym stopniu ogranicza swobodę przedsiębiorczości, przepisy takie wychodzą poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu. Po pierwsze praktyczne trudności takie jak trudność przy weryfikacji istnienia niebezpieczeństwa podwójnego odliczenia strat, wówczas gdy spółka niebędąca rezydentem zostaje postawiona pomiędzy spółką dominującą a spółką pośrednio zależną, nie mogą same uzasadniać ograniczenia zakresu swobody zagwarantowanej przez traktat. Po drugie państwa członkowskie mogą wystąpić do właściwych organów innych państw członkowskich o udzielenie informacji, które mogą dotyczyć dokądnego obliczenia miary innymi podatku od osób prawnych. Wreszcie 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, organy podatkowe pierwszego państwa mogą wystąpić do tych spółek zależnych o dostarczenie dowodów, jakie uznają za konieczne w celu zagwarantowania przejrzystości założeń przez nie rezerw. Tymczasem omawiane przepisy we wszystkich przypadkach stanowią przeszkodę do tego, aby spółki będące rezydentami mogły udowodnić brak podwójnego odliczenia strat w ramach systemu zintegrowanego opodatkowania.

(por. pkt 30–32, 39, 40, 46, 48–51, 53–55, 58, 60–63 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 27 listopada 2008 r. (*)

Swoboda przedsiębiorczości – Podatki bezpośrednie – Podatek od osób prawnych – System opodatkowania grupy – Spółka dominująca będąca rezydentem – Spółki pośrednio zależne będące rezydentami kontrolowane za pośrednictwem spółek zależnych niebędących rezydentami

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,

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. Gracii, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu hiszpańskiego przez M. Muñoz Páez, 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 należącego od łącznego dochodu grupy podatkowej z której 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 [...]. 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 należącego od łącznego dochodu grupy podatkowej z której z niej samej i spółek, w których posiada ona bezpośrednio lub pośrednio co najmniej 95% kapitału. Z tego tytułu Papillon wchodziła 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 zobowiązań podatkowych, Papillon została opodatkowana do wysokości włączonych 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 Rozpatrując skargę kasacyjną od tego wyroku Conseil d'État zastanawia się nad tym, czy system zintegrowanego opodatkowania, taki jak obowiązuje we Francji, który umożliwia danej spółce dominującej bądźcej 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 bądźcej 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 konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

13 W tych okolicznościach Conseil d'État postanowił 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 potracić swoje dochody ze stratami poniesionymi przez wszystkie spółki grupy podatkowej i skorzysta ze zniesienia skutków podatkowych transakcji wewnątrzgrupowych – to czy wynikająca z systemu określonego w art. 223 A i nast. [CGI] niemożliwość wyłączenia do zakresu grupy podatkowej spółki pośrednio zależnej od spółki dominującej – jeżeli 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 te 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 bądźcej rezydentem tego państwa członkowskiego, która posiada spółki zależne i spółki pośrednio zależne bądźcej również rezydentami tego państwa, jednakże wykluczone jest jego przyznanie takim spółkom dominującym, jeżeli spółki pośrednio zależne bądźcej rezydentami są kontrolowane poprzez spółkę zależną bądźcej rezydentem innego państwa członkowskiego, stanowi 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 przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i

maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania dzia?alno?ci w innych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u 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 je?li zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia ogranicza?o podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez swojego obywatela lub przez spółk? utworzon? 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 s?dem krajowym w pierwszej kolejno?ci nale?y podnie??, ?e s?d ten nie pyta o to, czy niemo?liwo?? w??czenia niderlandzkiej spółki zale?nej spółki Papillon do zintegrowanego opodatkowania stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci. Tak jak to podniós? rzecznik generalny w pkt 5 i 24 opinii, wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmierza do ustalenia tego, czy okoliczno??, i? spółka dominuj?ca maj?ca siedzib? w jednym z pa?stw cz?onkowskich nie mo?e korzysta? z systemu zintegrowanego opodatkowania w ramach grupy, któr? tworzy wraz ze spółkami po?rednio zale?nymi maj?cymi siedzib? w tym samym pa?stwie, wówczas gdy spółka po?rednicz?ca, która ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie podlega podatkowi od osób prawnych w tym pierwszym pa?stwie, stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci w rozumieniu art. 52 traktatu.

18 Tak jak to wynika z postanowienia odsy?aj?cego, system zintegrowanego opodatkowania zmniejsza ci??ar podatkowy spółki dominuj?cej, pozwalaj?c jej na kompensat? zysków i strat wszystkich spółek w podatkowo zintegrowanej grupie. System ten stanowi korzy?? podatkow?, w szczególno?ci dlatego ?e dozwolona kompensata umo?liwia grupie natychmiastowe uwzgl?dnienie strat niektórych spółek b?d?cych cz?onkami tej grupy.

19 Zgodnie z art. 223 A i nast. CGI, owa korzy?? podatkowa nie jest jednak przyznawana, je?eli spółka dominuj?ca maj?ca siedzib? we Francji kontroluje spółk? po?rednio zale?n?, równie? posiadaj?c? siedzib? na terytorium francuskim, za po?rednictwem spółki zale?nej, która ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim i nie prowadzi dzia?alno?ci we Francji.

20 W rzeczywisto?ci bowiem, co zosta?o przypomniane w pkt 3 i 4 niniejszego wyroku, spółka dominuj?ca danej grupy, w celu korzystania z systemu zintegrowanego opodatkowania, mo?e po?rednio kontrolowa? inn? spółk? b?d?c? cz?onkiem grupy jedynie poprzez spółk?, która sama jest cz?onkiem zintegrowanej grupy i tym samym podlega podatkowi od osób prawnych we Francji.

21 W ten sposób spółka dominuj?ca maj?ca siedzib? we Francji, która kontroluje francuskie spółki po?rednio zale?ne za po?rednictwem spółki zale?nej maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie mo?e korzysta? z systemu zintegrowanego opodatkowania. Z kolei francuska spółka dominuj?ca ma mo?liwo?? utworzenia wraz z francuskimi spółkami po?rednio zale?nymi zintegrowanego opodatkowania, je?eli po?rednicz?ca spółka zale?na ma siedzib? we Francji.

22 Tak jak to podnosi rzecznik generalny w pkt 30 opinii, z powy?szego wynika, ?e sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym przepisy CGI w odniesieniu do mo?liwo?ci wyboru „zintegrowanego opodatkowania” wprowadzaj? odmienne traktowanie w zale?no?ci od tego, czy spółka dominuj?ca sprawuje po?redni? kontrol? poprzez spółk? zale?n? maj?c? siedzib? we

Francji, czy też w innym państwie członkowskim.

23 Rzecz 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, stanowi one ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości.

33 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej może na 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 Belguim, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W tym zakresie należy w pierwszej kolejności podnieść, że rzędy 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 wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

35 W kwestii tej rzędy te odsyłać 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 dotyczą 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 okoliczności, iż spółka będąca rezydentem jednego z państw członkowskich nie może korzystać z systemu zintegrowanego opodatkowania razem ze spółkami pośrednio zależnymi bądźcymi 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 wadztwa 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 wyłączone 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, że 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 rzeczony 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 bądźcej rezydentem, która chciałaby włączyć do niego spółki pośrednie bądźce 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 w sąciowych wad państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) umożliwia państwom członkowskim występowanie do sąciowych 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 wystąpić 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 wnioskuje 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 bądźce rezydentami danego państwa członkowskiego występują o skorzystanie z systemu zintegrowanego opodatkowania wraz ze spółkami pośrednio zależnymi bądźcymi 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 założeń 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 istnieje wątpliwość co do osiągnięcia celu polegającego na zagwarantowaniu spójności systemu podatkowego, które w mniejszym stopniu ograniczają swobodę przedsiębiorczości.

62 Tym samym sporne w postępowaniu przed sądem krajowym przepisy CGI wychodzą poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu i nie mogą w związku z tym być uzasadnione konieczności 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

* Język postępowania: francuski.