

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARES A MADURA

przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2005 r.¹

1. W niniejszej sprawie zwrócono się do Trybunału o sprecyzowanie skutku przepisów traktatu WE odnoszących się do swobody przedsiębiorczości (podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej) w zakresie systemu opodatkowania grup spółek państwa członkowskiego. Chodzi o ustalenie, czy prawo wspólnotowe sprzeciwia się stosowaniu ustawodawstwa takiego jak ustawodawstwo brytyjskie dotyczące „grupowej ulgi podatkowej”, które uzależnia przekazanie strat w ramach grupy spółek od spełnienia warunku posiadania siedziby lub wykonywania działalności gospodarczej na terytorium Zjednoczonego Królestwa.

2. Aby odpowiedzieć na to pytanie, Trybunał będzie musiał się oprzeć na przepisach traktatu i na rozwiązaniach wypracowanych przez swoje orzecznictwo w dziedzinie podatkowej, które jest już bardzo rozwinięte. W tym zakresie prawo pochodne daje mało wskazówek. Istnieje oczywiście dyrektywa Rady z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich². Akt ten wyraźnie wskazuje na zamiar wyeliminowania przez Wspólnotę niepożądanych następstw wynikających z faktu, że przepisy podatkowe regulujące stosunki między spółkami dominującymi

i zależnymi mającymi siedziby w różnych państwach członkowskich są generalnie mniej korzystne niż przepisy mające zastosowanie do spółek dominujących i zależnych z siedzibą w jednym państwie członkowskim³. Jednak nie regulują one specyficznej kwestii strat transgranicznych w ramach grupy spółek⁴.

3. Niemniej kwestia ta nie jest obca instytucjom wspólnotowym. Dnia 6 grudnia 1990 r. Komisja przedstawiła propozycję dyrektywy Rady w sprawie systemu uwzględniania przez przedsiębiorstwa strat poniesionych przez ich stałe zakłady i spółki zależne z siedzibą w innych państwach członkowskich⁵. Ponieważ propozycja ta nie zyskała akceptacji,

3 — Jak to przypomniał Trybunał w swoim orzeczeniu z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 22.

4 — Należy przypomnieć, że system skonsolidowanych zysków, uwzględniający straty spółek zależnych w różnych państwach członkowskich był przedstawiany przez Komisję Wspólnot Europejskich od 1969 r. (propozycja dyrektywy Rady dotycząca wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie do spółek dominujących i zależnych w różnych państwach członkowskich, Dz.U. 1969, C 39, str. 7).

5 — 91/C 53/03 (Dz.U. 1991, C 53, str. 30). Zgodnie z tą propozycją przewiduje się dwie metody, zarówno dla spółek zależnych, jak i stałych zakładów: metodę odliczania strat wraz z późniejszym połączeniem wyników, która pozwala na odliczenie strat poniesionych przez podmioty zależne w innych państwach członkowskich od zysków podlegających opodatkowaniu, pod warunkiem że zyski tych podmiotów zostaną później włączone do wyników przedsiębiorstw do wysokości odliczonych strat, lub metodę odliczenia, która polega na włączeniu wszystkich wyników podmiotów zagranicznych do wyników przedsiębiorstwa.

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dyrektywa 90/435/EWG (Dz.U. L 225, str. 6).

Komisja zdecydowała o wycofaniu jej i wszczęciu nowych negocjacji z państwami członkowskimi. Obecnie uważa ona, że brak przepisów wspólnotowych dotyczących transgranicznego rozliczania strat grup spółek we Wspólnocie stanowi jedną z głównych przeszkód w prawidłowym funkcjonowaniu rynku wewnętrznego⁶.

4. Rada ma prawdopodobnie poważne powody, aby nie angażować się w proces postulowany przez Komisję. W tych warunkach nie jest rolą Trybunału zastępowanie ustawodawcy wspólnotowego. Jednakże brak harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich nie może uniemożliwiać wypełniania funkcji Trybunału, którą jest zapewnienie ochrony i stosowania zasad i podstawowych celów traktatu.

5. Tak więc wbrew idei, bronionej zwłaszcza przez rząd niderlandzki interweniujący w tej sprawie, zgodnie z którą jedynymi właściwymi ramami do rozpatrywania tej kwestii byłyby ramy zapewnione przez zbliżenie ustawodawstw, należy stanowczo przypomnieć dwie następujące kwestie. Z jednej strony można z łatwością wywnioskować z orzecznictwa Trybunału, że harmonizacja ustawodawstw podatkowych państw człon-

kowskich nie może być dokonywana pod wstępnym warunkiem zastosowania swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej ustanowionej w art. 43 WE⁷. Z drugiej strony skuteczne wprowadzenie w życie podstawowych swobód przyczyniających się łącznie do tworzenia rynku wewnętrznego nie może sprawiać, by zbliżanie ustawodawstw pozbawione było oparcia i znaczenia. Celem harmonizacji ustawodawstw może być bowiem ułatwienie wykonywania swobód przepływu, lecz nie może ona służyć do usuwania zakłóceń wynikających z wykonywania tych swobód.

6. Zresztą Trybunał miał już okazję orzekać w sprawach podobnych do niniejszej, w których rozpoznawał kwestie postępowania w stosunku do zagranicznych strat przedsiębiorstw wspólnotowych⁸ lub w których musiał wyjaśniać system opodatkowania przedsiębiorstw wspólnotowych mających podmioty zależne w innych państwach członkowskich⁹. Prawdą jest, że niniejsza sprawa przedstawia niezaprzeczalne odrębności. Jednak wspólna z poprzednimi sprawami jest ta sama podstawowa trudność w zakresie, w jakim przeciwstawia się w niej władzę przyznaną państwu członkowskiemu do pobierania pod-

7 — Zobacz analogicznie w odniesieniu do art. 39 WE wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 *Bachmann*, Rec. str. I-249, pkt 11. Zobacz także wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie C-270/83 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. 273, pkt 24 i z dnia 9 grudnia 1981 r. w sprawie 193/80 *Komisja przeciwko Włochom*, Rec. str. 3019, pkt 17.

8 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 *Futura Participations i Singer*, Rec. str. I-2471; z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 *ICI*, Rec. str. I-4695; z dnia 18 listopada 1999 r. w sprawie C-200/98 *X i Y*, Rec. str. I-8261 oraz z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 *AMID*, Rec. str. I-11619.

9 — Zobacz także wyroki: z dnia 13 lipca 1993 r. w sprawie C-330/91 *Commerzbank*, Rec. str. I-4017; z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97 *Royal Bank of Scotland*, Rec. str. I-2651; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, Rec. str. I-6161; z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 *Metallgesellschaft i in.*, Rec. str. I-1727 oraz ww. w przypisie 3 wyrok sprawie *Bosal*.

6 — Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego — Rynek wewnętrzny bez przeszkód związanych z opodatkowaniem przedsiębiorstw: wykonanie, bieżące inicjatywy i obecne wyzwania [COM(2003) 726 wersja ostateczna].

atków od dochodów zlokalizowanych na ich terytorium swobodzie przyznanej obywatelom wspólnotowym do zakładania przedsiębiorstw we Wspólnocie. Wynika z tego konflikt pomiędzy dwoma przeciwstawnymi logikami oraz konieczność określenia równowagi przy podziale kompetencji między państwami członkowskimi a Wspólnotą.

I — Postępowanie przed sądem krajowym oraz pytania prejudycjalne

7. Przed przystąpieniem do trudnych kwestii prawnych przypomnijmy okoliczności faktyczne, które są proste.

8. Spółka Marks & Spencer plc (zwana dalej „M&S”), będąca rezydentem w Zjednoczonym Królestwie, jest główną spółką w grupie spółek specjalizujących się w dystrybucji na dużą skalę artykułów konfekcyjnych, spożywczych, gospodarstwa domowego oraz usługach finansowych. Posiada ona między innymi, za pośrednictwem spółki holdingowej z siedzibą w Niderlandach, spółki zależne w Niemczech, w Belgii i we Francji. Od połowy lat 90. nieprzerwanie jej spółki zależne ponoszą straty. W dniu 29 marca 2001 r. M&S ogłosiła zaprzestanie działalności na kontynencie europejskim. Dnia 31 grudnia tego samego roku zależna spółka francuska została przejęta przez osobę trzecią, a spółki niemiecka i belgijska całkowicie zaprzestały wszelkiej działalności handlowej.

9. W 2000 i 2001 r. M&S złożyła do p. Halseya (HM Inspector of Taxes, inspektora podatkowego) wnioski o przyznanie grupowych ulg podatkowych w odniesieniu do strat poniesionych przez jej spółki zależne: niemiecką, belgijską i francuską, za lata obrachunkowe 1998, 1999, 2000 i 2001. Brytyjskie ustawodawstwo podatkowe pozwala bowiem spółce dominującej z grupy na przeprowadzenie, pod pewnymi warunkami, kompensacji zysków i strat poniesionych przez jej spółki zależne. Jednakże decyzjami z dnia 13 sierpnia 2001 r. i z dnia 2 listopada 2001 r. wnioski te zostały oddalone z tego względu, że system prawny grupowej ulgi podatkowej nie ma zastosowania do spółek zależnych, które ani nie są rezydentami, ani nie prowadzą działalności gospodarczej w Zjednoczonym Królestwie.

10. Decyzje o oddaleniu wniosków zostały bezzwłocznie zaskarżone przez M&S przed Special Commissioners of Income Tax (sądem podatkowym pierwszej instancji). Skarżąca zamierzała w ten sposób stwierdzić niezgodność mających zastosowanie brytyjskich zasad podatkowych z prawem wspólnotowym, a w szczególności z art. 43 WE i 48 WE. Wyrokiem z dnia 17 grudnia 2002 r. skarga została oddalona. W wyroku tym Special Commissioners of Income Tax stwierdza po pierwsze, że zasady wynikające z orzecznictwa Trybunału w tej dziedzinie są wyraźne, nie ma więc konieczności występowania do niego z pytaniem prejudycjalnym, a po drugie, że ponieważ brytyjski system podatkowy nie jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, należy utrzymać w mocy decyzję inspektora podatkowego.

11. Od powyższego wyroku skarżąca złożyła apelację do High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division. Sąd ten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami:

zapłaconego w innym państwie członkowskim, a straty tych oddziałów są brane pod uwagę przy określaniu wysokości zysków tych spółek podlegających opodatkowaniu;

„1) Czy w przypadku gdy:

- ustawodawstwo państwa członkowskiego, takie jak ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa znajdujące zastosowanie do grup spółek, zakazuje spółce dominującej będącej rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim zmniejszania jej zysku podlegającego opodatkowaniu w tym państwie przez pokrycie nim strat poniesionych przez spółki zależne mające siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, mimo że takie pokrycie byłoby dopuszczalne, gdyby miały one siedzibę do celów podatkowych w tym samym państwie członkowskim, co spółka dominująca;
- państwo członkowskie spółki dominującej:
 - nie opodatkowuje podatkiem od osób prawnych niepodzielonych zysków spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich;
 - opodatkowuje spółki dominujące podatkiem od osób prawnych obejmującym wszystkie zyski, które zostały im wypłacone w formie dywidendy przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich, mimo że nie podlegają temu podatkowi zyski wypłacone w formie dywidendy przez spółki zależne mające siedziby w tym samym państwie członkowskim;
- opodatkowuje spółki mające siedzibę na jego terytorium podatkiem dochodowym od osób prawnych obejmującym całość ich zysków, włączając w to zyski oddziałów mających siedzibę w innych państwach członkowskich, przy czym przepisy szczególne umożliwiają uniknięcie podwójnego opodatkowania z uwzględnieniem podatku
- przyznaje ulgę podatkową spółce dominującej w formie odliczenia od podatku podatków pobranych u źródła od dywidend i podatków zagranicznych od zysków, z których zostały wypłacone dywidendy pochodzące od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich;

ma miejsce ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE? W przypadku odpowiedzi twierdzącej — czy znajduje ono uzasadnienie w prawie wspólnotowym?

to okoliczności niniejszej sprawy nie wskazują wyraźnie, czy tak się w rzeczywistości stało;

2) a) Czy okoliczność, że ustawodawstwo państwa członkowskiego, w którym spółka zależna ma siedzibę, pozwala, w razie potrzeby, pod pewnymi warunkami, na pokrycie całości lub części poniesionych przez nią strat zyskami podlegającymi opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, ma znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze?

— przepisy, na podstawie których państwo członkowskie siedziby spółki dominującej uwzględnia straty spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, ma zastosowanie niezależnie od tego, czy z tytułu tych strat przyznana została również ulga podatkowa w innym państwie członkowskim?

b) W przypadku odpowiedzi twierdzącej — jakie znaczenie należy przypisywać następującym okolicznościom:

c) Czy odpowiedź byłaby taka sama w przypadku przedstawienia dowodu, że ulga podatkowa z tytułu strat została przyznana w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, a jeśli tak, to czy ma znaczenie okoliczność, iż ulga podatkowa została następnie przyznana innej podatkowej grupie spółek, której owa spółka zależna została zbyta?"

— spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim zaprzestała wszelkiej działalności handlowej i mimo że ustawodawstwo tego państwa pozwala pod pewnymi warunkami na pokrycie strat, to dowód, że prawo do takiego pokrycia zostało przyznane w tych okolicznościach, nie został dostarczony;

— spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim została zbyta osobie trzeciej i mimo że ustawodawstwo tego państwa pozwala pod pewnymi warunkami osobie trzeciej będącej jej nabywcą na pokrycie strat,

II — W przedmiocie rozpatrywanego ustawodawstwa krajowego

12. Omawiana dziedzina jest regulowana przez Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawą z 1988 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, zwaną dalej „ICTA”). Należy krótko przypomnieć przepisy tej ustawy, które mają znaczenie dla niniejszej sprawy.

13. Zjednoczone Królestwo przyjęło system globalnego opodatkowania zysków spółek. Zgodnie z art. 8 ICTA spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie odprowadzają podatek od całości zysków globalnych. Wynika z tego, że zyski ich oddziałów i stałych zakładów mających siedzibę za granicą, wchodzą bezpośrednio do podstawy opodatkowania tych spółek. Aby uniknąć podwójnego opodatkowania, przyznaje się im ulgę podatkową do wysokości podatków uiszczonych z tytułu zysków uzyskanych za granicą. Natomiast spółki niebędące rezydentami podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie tylko w zakresie ich dochodów ze źródła krajowego, związanych z zyskami osiąganymi przez należące do nich podmioty mające siedziby w Zjednoczonym Królestwie.

14. Opodatkowanie grup przedsiębiorstw podlega szczególnemu systemowi. W ramach grupy każda spółka opodatkowana jest oddzielnie z tytułu jej własnych zysków, zgodnie z zasadą osobowości prawnej mającej zastosowanie w dziedzinie podatków. W brytyjskim prawie podatkowym zasadniczo nie ma konsolidacji wyników spółek z grupy.

15. Jednakże zasada ta jest łagodzona w dwojaki sposób¹⁰. Po pierwsze, zagraniczne spółki zależne mogą wypłacać swój zysk w postaci dywidend spółce dominującej

mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. W takim przypadku wszystkie zyski wypłacone przez spółki zależne są uznawane za wypracowane przez spółkę będącą rezydentem Zjednoczonego Królestwa. Podwójnego opodatkowania unika się poprzez przyznanie ulgi podatkowej. Po drugie, wprowadzone zostało specjalne traktowanie strat grupy. System ten, zwany „grupową ulgą podatkową” („group relief”), pozwala każdej spółce z grupy („spółce przekazującej”) na przekazanie swoich strat innej spółce z tej samej grupy („spółce przejmującej”) w ten sposób, że może ona odliczyć wzmiankowane straty od zysku podlegającego opodatkowaniu. Od tej chwili jednak spółka przekazująca traci wszelkie prawo do wykorzystywania przekazanych strat w celach podatkowych, a w szczególności do przenoszenia ich celem odliczenia od zysków osiągniętych w kolejnych latach podatkowych. To właśnie ten system jest kwestionowany w niniejszej sprawie.

16. Jaki jest cel tego systemu ulg podatkowych? Jest nim ograniczenie na płaszczyźnie podatkowej ujemnych skutków tworzenia grup spółek. Chodzi o uniknięcie niekorzystnego traktowania przedsiębiorstw, które zamiast tworzyć oddziały, postanawiają rozwijać swoją działalność poprzez tworzenie spółek zależnych. Przepis o przekazaniu strat ma właśnie na celu zneutralizowanie w jak największym stopniu opodatkowania grup spółek poprzez umożliwienie im przekazania ujemnych wyników przez jedną spółkę na rzecz innej spółki w tej samej grupie w trakcie danego roku podatkowego.

10 — Z zastrzeżeniem przypadku systemu „CFC” („controlled foreign companies”), który pozwala, na zasadzie wyjątku i pod pewnymi warunkami, włączyć zyski zagranicznych spółek zależnych do zysków spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, poza wszelkimi wypłatami dywidend. Zastosowanie tych zasad zostało zakwestionowane w rozstrzyganej właśnie przez Trybunał sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas.

17. Jeśli system ten *neutralizuje* pewne skutki wynikające z odrębności prawnej spółek w ramach grupy, to *nie zrównuje* on jednak warunków opodatkowania różnych

typów spółek. W odróżnieniu od systemu mającego zastosowanie do spółek mających stały zakład system grup spółek nie stwarza prawa do konsolidacji podatkowej. System konsolidacji podatkowej oznacza, że wszystkie wyniki przedsiębiorstw z jednej grupy, zarówno straty, jak i zyski, są podciągane pod wyniki spółki dominującej celem opodatkowania. Grupa może od tej chwili być postrzegana jako jeden kompletny podmiot podatkowopravny. Tak nie jest w ramach systemu grupowej ulgi podatkowej. Polega on jedynie na odliczaniu strat spółek zależnych od wyników spółki dominującej w trakcie danego roku podatkowego. Spółki zależne muszą wyrazić zgodę na przekazanie strat i ponadto zobowiązać się do nieprzeniesienia przekazanych strat na poczet innych lat podatkowych. Tym samym, jeśli można założyć, że system grupowych ulg podatkowych traktuje grupę spółek jako jeden rzeczywisty organizm gospodarczy, to jednak nie tworzy on podmiotu podatkowopravnego. W ramach tego systemu spółki zależne zachowują nie tylko swą autonomię prawną, ale także pełną autonomię podatkową.

18. Warunki stosowania tego systemu podatkowego zmieniały się. W systemie wynikającym z ICTA zastosowanie grupowych ulg podatkowych uzależnione było od tego, by zainteresowane spółki były rezydentami Zjednoczonego Królestwa. Jednakże warunek ten został podważony wyrokiem Trybunału w sprawie ICI jako niezgodny z art. 43 WE gwarantującym spółkom mającym siedzibę we Wspólnocie swobodę podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej¹¹. W następstwie tego wyroku ustawodawstwo brytyjskie zostało zmienione

w ten sposób, że takie ulgi podatkowe mogły być przyznane także spółkom będącym nierezydentami, wykonującym działalność gospodarczą w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem oddziału lub agencji¹². Zgodnie z nowym art. 402 ICTA ulga podatkowa może być przyznana tylko, gdy spółka przekazująca i spółka przejmująca spełniają warunek posiadania charakteru „spółki [...] będącej rezydentem Zjednoczonego Królestwa lub spółki będącej nierezydentem, wykonującej działalność gospodarczą w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem oddziału lub agencji”. Skorzystanie z tego systemu jest więc niemożliwe dla spółek niemających siedziby i nieprowadzących działalności gospodarczej w Zjednoczonym Królestwie. W takiej sytuacji są spółki zależne M&S.

III — Analiza

19. W niniejszej sprawie sąd krajowy stawia Trybunałowi zasadniczo trzy pytania: czy wykluczenie możliwości skorzystania przez spółkę mającą spółki zależne w innych państwach członkowskich z systemu konsolidacji podatkowej stosowanej do spółek mających oddziały w innych państwach członkowskich stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości? Czy wykluczenie możliwości skorzystania przez spółkę mającą spółki zależne w innych państwach członkowskich z systemu grupowych ulg podatkowych stosowanego do spółki mającej

12 — Odnosnie do szczegółów reformy zob. J.J.B. Hickley, „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000”, w: *European Taxation*, 2000, str. 466.

11 — Wyrok wymieniony wyżej w przypisie 8.

spółki zależne w tym samym państwie członkowskim stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości? Czy, zakładając, że ustawodawstwo brytyjskie stwarza ograniczenie zakazane w traktacie, ograniczenie to mogłoby być usprawiedliwione uzasadnionymi powodami dopuszczanymi przez prawo wspólnotowe?

20. Uwagi przedłożone Trybunałowi dają świadectwo pewnego niezdecydowania w zakresie sposobu postępowania, jaki należy przyjąć przy rozważaniu tych pytań. Prawdą jest, że stanowisko Trybunału w tej dziedzinie ulegało stopniowej zmianie. Nie wydaje się tym samym bezzasadne zwięzłe przypomnienie reguł, które Trybunał wypracował w celu interpretacji podstawowych przepisów traktatu w dziedzinie podatkowej. W świetle tej analizy zostaną sukcesywnie omówione trzy pytania przedstawione przez sąd krajowy.

A — *Reguły wykładni*

1) Założenia

21. „O ile w obecnym stanie prawa wspólnotowego podatki bezpośrednie nie należą jako takie do kompetencji Wspólnoty, o tyle państwa członkowskie muszą wykonywać zachowane kompetencje z poszanowaniem prawa wspólnotowego”. Jest to obecnie klasyczne sformułowanie z wyroku Trybu-

nału z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie Schumacker¹³.

22. Tym sformułowaniem Trybunał potwierdza, że kompetencja zastrzeżona dla państw członkowskich nie jest kompetencją nieograniczoną. Kompetencja ta musi być wykonywana z poszanowaniem zobowiązań przyjętych przy przystąpieniu do traktatu WE, do których należy w szczególności zakaz ograniczania swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej przez obywateli państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego. Swoboda ta ustanowiona została w art. 43 WE, który stanowi, według Trybunału, „jeden z podstawowych przepisów prawa wspólnotowego”¹⁴. Gwarantuje ona obywatelom wspólnotowym dostęp do działalności prowadzonej na własny rachunek i jej wykonywanie, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, na takich samych warunkach, jak określone przez ustawodawstwo przyjmującego państwa członkowskiego dla jego własnych obywateli oraz zgodnie z art. 48 WE zapewnia spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Wspólnoty prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem oddziału lub agencji¹⁵.

13 — Sprawa C-279/93, Rec. str. I-225, pkt 21. Zobacz ostatnio wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Zb.Orz. str. I-7477, pkt 19.

14 — Wyrok z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 40.

15 — Wymieniony wyżej w przypisie 9 wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 35.

23. Tym samym sformułowaniem Trybunał uściśla poza tym zakres ograniczeń nałożonych w ten sposób na państwa członkowskie. Wynika z tego, że po pierwsze, ograniczenia wynikające z prawa wspólnotowego nie mają zastosowania do kompetencji *wykonywanych* przez państwa członkowskie. Państwa członkowskie mają więc swobodę określania i organizacji swoich systemów podatkowych¹⁶ i określania konieczności podziału między siebie kompetencji podatkowych¹⁷. Po drugie, wynika z tego, że przy braku harmonizacji ustawodawstw krajowych w tej dziedzinie trudności, jakie wynikają dla podmiotów gospodarczych ze zwykłych różnic w systemach podatkowych państw członkowskich, pozostają poza zakresem traktatu¹⁸. Dobrze wiadomo w szczególności, że różnice w traktowaniu wynikające z rozbieżności ustawowych między państwami członkowskimi nie stanowią dyskryminacji zakazanej w traktacie¹⁹.

prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego. W tych warunkach zadaniem Trybunału jest zapewnienie, że „sytuacje transnarodowe”, które związane są z wykonywaniem swobody przepływu między państwami członkowskimi, nie są traktowane mniej korzystnie z powodu wyborów dokonanych przez ustawodawcę krajowego²¹.

2) Stan orzecznictwa Trybunału w dziedzinie opodatkowania bezpośredniego

24. Tym samym nie ulega wątpliwości, że państwa członkowskie zachowują, co do zasady, szerokie kompetencje w dziedzinie podatkowej²⁰. Jednakże nie mogą dłużej ignorować ograniczeń dotyczących ich działań. Muszą dokładać starań, by zapewnić, że wybory dokonywane w dziedzinie polityki podatkowej w sposób należyty uwzględniają konsekwencje, jakie mogą z nich wynikać dla

25. W tej dziedzinie względy utrzymania równowagi między poszanowaniem kompetencji narodowych i wymogów rynku wewnętrznego najpierw podyktowały Trybunałowi wybór podejścia ukierunkowanego na zasadę niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Zgodnie z tym podejściem swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej sprowadza się generalnie do zasady traktowania narodowego, zgodnie z którą państwa członkowskie muszą traktować obywateli innych państw członkowskich w taki sam sposób na gruncie podatkowym, jak traktują swoich własnych obywateli²².

16 — Wymieniony wyżej w przypisie 7 wyrok w sprawie Bachmann, pkt 23.

17 — Wymieniony wyżej w przypisie 9 wyrok w sprawie Saint-Gobain ZN, pkt 57. Zobacz również wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. str. I-3193, pkt 40.

18 — Zobacz analogicznie w odniesieniu do zasad technicznych wyrok z dnia 14 lipca 1994 r. w sprawie C-379/92 Peralta, Rec. str. I-3453, pkt 34. Również w dziedzinie fiskalnej wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. str. I-2793, pkt 47.

19 — Podobnie wyrok z dnia 28 czerwca 1978 r. w sprawie 1/78 Kenny, Rec. str. 1498, pkt 18. W nowym kontekście praw obywatelstwa europejskiego zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02 Lindfords, Zb.Orz. str. I-7183, pkt 34.

20 — Ogólnie wyrok z dnia 27 lutego 1985 r. w sprawie 55/83 Włochy przeciwko Komisji, Rec. str. 683, pkt 11.

21 — Pojęcie sytuacji transnarodowych jest tu preferowane w stosunku do pojęcia sytuacji czy operacji transgranicznych z przyczyn wyłożonych w pkt 46 i nast. mojej opinii w sprawie C-72/03 Carbonati Aptuani (wyrok z dnia 9 września 2004 r., Zb.Orz. str. I-8027).

22 — Zgodnie ze sformułowaniem Trybunału art. 43 WE „na celu głównie wdrożenie w dziedzinie prowadzenia działalności na własny rachunek zasady równego traktowania, określonej w art. [12 WE]” (wzw. w przypisie 9 wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 21).

26. Takie podejście długo odpowiadało ogólnemu podejściu przyjętemu przez Trybunał w zakresie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej²³. W jego konsekwencji każda dyskryminacja, czy była bezpośrednio, czy pośrednio związana z przynależnością państwową, musiała być zakazana²⁴. Jednakże Trybunał zerwał z tym podejściem w 1993 r. W wyroku z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie Kraus Trybunał przestał interpretować art. 43 WE jako nakładający jedynie obowiązek całkowitego zakazu dyskryminacji obywateli państw członkowskich. Dopuszcza w rezultacie, że „art. 48 i 52 stoją na przeszkodzie stosowaniu każdego przepisu krajowego [...], który, nawet jeśli stosowany bez dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, może ograniczać lub zmniejszać atrakcyjność wykonywania przez obywateli wspólnotowych, w tym obywateli państwa członkowskiego, które wprowadziło ten przepis, podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie”²⁵. Jednak znaczące jest, że Trybunał zwlekał z rozszerzeniem tego orzecznictwa na dziedzinę podatków bezpośrednich²⁶.

27. Obecnie dopuszcza on, że ograniczenia podatkowe w swobodzie podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej mogą istnieć niezależnie od wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Tak więc w wyroku w sprawie

ICI Trybunał orzekł, że „nawet jeśli, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy odnoszące się do swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej mają na celu w szczególności zapewnienie możliwości korzystania z traktowania narodowego w przyjmującym państwie członkowskim, to również sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało prowadzenie działalności w innym państwie członkowskim przez obywatela lub spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem”²⁷.

28. We wszystkich kolejnych wyrokach, w których Trybunał uznał za konieczne wyjście poza zasadę traktowania narodowego, zasada nied dyskryminacji jest obecna²⁸. Jednak nie jest ona już związana z kryterium przynależności państwowej. Opiera się ona bardziej na korzystaniu z prawa swobodnego przepływu²⁹. W danym przepisie krajowym kwestionowane jest to, że stawia on w specyficznej niekorzystnej sytuacji podmioty, które pragną przemieszczać się lub osiedlić się we Wspólnocie. Chodzi więc o zwalczanie *dyskryminacji obywateli wspólnotowych chcących skorzystać ze swoich praw wynikających ze swobody przepływu*.

29. Mimo że można rozumieć, iż podejście oparte na nied dyskryminacji ze względu na przynależność państwową jest w tym zakre-

23 — Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 czerwca 1974 r. w sprawie 2/74 Reyners, Rec. str. 631, pkt 16 oraz z dnia 18 czerwca 1985 r. w sprawie 197/84 Steinhilber, Rec. str. 1819, pkt 14. W opinii przedstawionej w dniu 18 kwietnia 1991 r. w sprawie C-288/89 Collectieve Antennevoorziening Gouda (wyrok z dnia 25 lipca 1991 r., Rec. str. I-4007) rzecznik generalny G. Tesaro wywodzi jeszcze z orzecznictwa Trybunału, że zakaz dyskryminacji opartej na przynależności państwowej odgrywa „rolę całkowitą i ostateczną” w dziedzinie prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej (pkt 13).

24 — Podobnie zwłaszcza ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 26.

25 — Sprawa C-19/92, Rec. str. I-1663, pkt 32.

26 — Podobnie pkt 17 opinii rzecznika generalnego P. Légera w sprawie C-80/94 Wielockx (wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r., Rec. str. I-2493).

27 — Wymieniony wyżej w przypisie 8 wyrok w sprawie ICI, pkt 21. Zobacz już w wyroku z dnia 27 września 1988 r. w sprawie 81/87 Daily Mail and General Trust, Rec. str. 5483, pkt 16.

28 — Zobacz między innymi ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie X i Y, pkt 27; ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Bosal, pkt 27; ww. w przypisie 8 wyrok w sprawie AMID, pkt 23; ww. w przypisie 14 wyrok w sprawie De Lasteyrie du Saillant, pkt 45; oraz w dziedzinie swobodnego przepływu kapitału wyrok z dnia 6 czerwca 2000 r. w sprawie C-35/98 Verkoijen, Rec. str. I-4071, pkt 34; ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Manninen, pkt 22; oraz wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-315/02 Lenz, Zb.Orz. str. I-7063, pkt 20.

29 — Zobacz podobnie pkt 21 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie C-190/98 Graf (wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r., Rec. str. I-493).

się uprzywilejowane, nie może ono jednak być uważane za jedyne. Oczywiście mogło się wydawać, że takie podejście lepiej chroni integralność krajowych systemów podatkowych. Nie niosłoby ono za sobą większych ograniczeń niż te, które wynikają z ograniczeń już przyjętych w podatkowym prawie międzynarodowym³⁰. Na pozór podobne jest ono bowiem do klauzuli niedyskryminacji zawartej we wszystkich międzynarodowych umowach podatkowych³¹. W każdym razie podejście to wydawałoby się mniej surowe niż pojęcie zwykłego ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

a nierezydentami, Trybunał żąda, aby państwa członkowskie brały pod uwagę rzeczywistą sytuację zainteresowanych osób. W ten sposób wspólnotowa zasada niedyskryminacji wydaje się dużo surowsza od tego, czego generalnie wymagają umowy podatkowe³³.

31. Dodajmy, że sprowadzenie swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej jedynie do zasady niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową posiada w praktyce dwie główne wady.

30. Jednakże taka analiza jest błędna. Tak przeprowadzone porównanie ma charakter bardziej formalny niż rzeczywisty. Rozszerzającemu podejściu przyjętemu przez Trybunał Sprawiedliwości w orzecznictwie podatkowym daleko w praktyce do restryktywnego podejścia do niedyskryminacji przyjętego w międzynarodowych umowach podatkowych. Świadczy o tym zwłaszcza wyrok w sprawie Schumacker, w myśl którego należy zwracać uwagę na „obiektywne różnice” między rozpatrywanymi sytuacjami³². Niezadowolając się formalnym rozróżnieniem pomiędzy rezydentami

32. Po pierwsze, kontrola przestrzegania tej zasady nie jest łatwa. Zakłada ona ustalenie porównywalności rozpatrywanych sytuacji. Jednak zasadą jest, że „w dziedzinie podatków bezpośrednich sytuacja rezydentów oraz sytuacja nierezydentów nie są zasadniczo porównywalne”³⁴. Zakładając, że porównanie jest uzasadnione, trzeba następnie zbadać cel spornego przepisu, zanim sprawdzi się, czy różnica ustanowiona tym przepisem jest konieczna dla realizowanego przez niego celu i czy był on zastosowany proporcjonalnie do stwierdzonej różnicy pomiędzy rozpatrywanymi sytuacjami. Podobne działanie zobowiązuje do przeprowadzenia wyważonych ocen oraz do zastosowania uzasadnienia przepisu już na etapie ustalenia dyskryminacji. Poza tym staje się to wyjątkowo trudne w przypadku ograniczenia wprowadzonego przez państwo członkowskie w odniesieniu do jednego ze swych obywateli, który korzystał lub chciał korzystać ze swych praw wynikających

30 — Zobacz odnośnie do tej kwestii analiza krytyczna P.J. Watell, „The Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law”, w: *Common Market Law Review*, 1996, str. 223.

31 — Zatem modelowa konwencja podatkowa OECD dotycząca przychodów i majątku, zgodnie z wersją opublikowaną w dniu 29 kwietnia 2000 r., stanowi w art. 24 ust. 1, że „[o]bywatele Umawiającego się Państwa nie mogą być poddani w drugim Umawiającym się Państwie ani opodatkowaniu, ani związanym z nim obowiązkom, które są inne lub bardziej uciążliwe aniżeli opodatkowanie i związane z nim obowiązki, którym w tych samych okolicznościach, w szczególności w związku z posiadaną rezydencją, są lub mogą być poddani obywatele tego drugiego państwa”.

32 — Wymieniony wyżej w przypisie 13 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 37. W tym samym sensie ww. w przypisie 26 wyrok w sprawie Wielcockx oraz wyrok z dnia 27 czerwca 1996 r. w sprawie C-107/94 Asscher, Rec. str. I-3089.

33 — Podobnie zob. B.J.M. Terra, i P.J. Watell, „European Tax Law”, Deventer, wydanie III, 2001, str. 46.

34 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 1 lipca 2001 r. w sprawie C-169/03 Wallentin, Zb.Orz. str. I-6443, pkt 15.

z podstawowych swobód. W takim wypadku należy dokonać porównania między różnymi obywatelami tego samego państwa członkowskiego, w zależności od tego, czy pozostają oni w tym państwie, czy przemieszczają się we Wspólnocie. Taka sytuacja występuje w niniejszej sprawie, gdzie zarzucana dyskryminacja dotyczy sytuacji dwóch spółek dominujących mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, których sytuacja różni się tylko co do miejsca siedziby ich spółek zależnych.

33. Po drugie, podejście to prowadzi do pewnego nieporozumienia w systemie przyczyn uzasadniających uregulowania mogące ograniczać swobodę przepływu. Rzecznik generalny P. Léger miał już okazję przypomnieć, że w dziedzinie podatków Trybunał dopuszcza, by „dyskryminujące uregulowania krajowe mogły być uzasadnione nadzrzednymi względami, innymi niż wymienione w traktacie, zwłaszcza w imię spójności podatkowej”³⁵. Jednak wyroki te stoją w sprzeczności z ogólniejszą linią orzecznictwa, mającą również zastosowanie w dziedzinie podatków³⁶, która potwierdza, że środek dyskryminujący może być uzasadniony jedynie na podstawie przepisów o charakterze odstępstwa, wyraźnie przewidzianych w traktacie³⁷. Wskazane byłoby

położenie przez Trybunał kresu tym niepewnościom³⁸.

34. Niezależnie od rozważań praktycznych uważam, że zasada niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową nie jest wystarczająca dla ochrony wszystkich celów, jakie obejmuje ustanowienie rynku wewnętrznego. Ma ona zapewnić obywatelom Unii wszystkie korzyści, jakie wiążą się ze skutecznym wykonywaniem swobód przepływu. Stanowi więc wymiar transnarodowy obywatelstwa europejskiego.

35. Te wszystkie racje tłumaczą konieczność utrzymania w dziedzinie podatków tego samego pojęcia ograniczenia swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, które jest stosowane w innych dziedzinach. Zatem za ograniczenia będą uważane „wszelkie działania, które zakazują, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody”³⁹. Niemniej nadal

35 — Opinie przedstawione w ww. w przypisie 26 sprawie Wielockx, pkt 31 (zob. cytowane orzecznictwo). Podobnie pkt 49 opinii rzecznika generalnego G. Tesaura w sprawie C-120/95 Decker (wyrok z dnia 28 kwietnia 1998 r., Rec. str. I-1831).

36 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 9 wyrok w sprawie Royal Bank of Scotland, pkt 32. W opinii przedstawionej w tej sprawie rzecznik generalny S. Alber tłumaczy jednak orzecznictwo powołane w poprzednim przypisie okolicznością, że kwestionowane przepisy stanowiły dyskryminację pośrednią. Co do zasady dyskryminacja pośrednia nie może być uzasadniona istotnymi względami interesu publicznego (pkt 39).

37 — Zobacz po pierwsze, w dziedzinie swobodnego przepływu towarów, wyrok z dnia 17 czerwca 1981 r. w sprawie 113/80 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. 1625, pkt 11. Prawdą jest jednak, że w tej samej dziedzinie orzecznictwo Trybunału dostarczyło przykładów rozumowania odchodzących od tej zasady: zob. w dziedzinie odpadów wyrok z dnia 9 lipca 1992 r. w sprawie C-2/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-4431.

38 — Zobacz w tym zakresie propozycje wysunięte przez rzecznika generalnego F. Jacobsa w opinii w sprawie C-136/00 Danner (wyrok z dnia 3 października 2002 r., Rec. str. I-8147).

39 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. str. I-8961, pkt 11 oraz postanowienie z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawie C-250/03 Mauri, Zb.Orz. str. I-1267, pkt 40.

konieczne jest skonkretyzowanie tego pojęcia w ramach różnych swobód przepływu⁴⁰, przy uwzględnieniu szczególnej natury dziedzin, w których mają być stosowane.

36. Tym samym w niniejszym przypadku ważne jest uwzględnienie szczególnego poszanowania, jakie należy być kompetencjom podatkowym państw członkowskich. Jednak wydaje mi się, że orzecznictwo Trybunału dało już w tym względzie odpowiednie środki oceny: z jednej strony kryteria zrównoważonego ograniczenia, a z drugiej pojęcie uzasadnienia opartego na spójności systemów podatkowych państw członkowskich⁴¹.

3) Kryteria ograniczeń swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej

37. Na rynku wewnętrznym „charakteryzującym się zniesieniem między państwami członkowskimi przeszkód w swobodnym przepływie osób, usług i kapitału”⁴² państwa członkowskie nie mogą już ignorować ograniczeń, jakie stąd wynikają dla określania i dla stosowania ich krajowych polityk. W tym zakresie zadaniem Trybunału nie jest

angażowanie się w podważanie każdego przepisu krajowego, mającego pośredni lub tylko przypadkowy skutek dla wykonywania swobody przedsiębiorczości⁴³. Nie należy do niego kontrolowanie wyborów politycznych dokonywanych przez państwa członkowskie. Kontrola sądowa przepisów mogących zakazywać, utrudniać lub ograniczać atrakcyjność wykonywania swobód przepływu zmierza raczej do zapewnienia, aby wybory te uwzględniały wpływ, jaki mogą wywierać na sytuacje o charakterze transnarodowym. Przyjmowane polityki nie mogą prowadzić do traktowania sytuacji transgranicznych w sposób mniej korzystny niż sytuacji czysto krajowych. Takie wydaje mi się muszą być cele i ramy kontroli. Jedynie taka wykładnia może pogodzić zasadę poszanowania kompetencji państwowych oraz zagwarantowanie celu w postaci ustanowienia rynku wewnętrznego, w obrębie którego prawa obywateli europejskich są chronione.

38. Te ramy interpretacyjne nie dostarczają same w sobie konkretnego kryterium mającego zastosowanie do analizy ograniczeń swobód przepływu. Jednakże muszą one stanowić wskazówki przy konstrukcji i interpretacji kryteriów przyjętych przez Trybunał.

39. Wydaje się zresztą, że różne kryteria podane w orzecznictwie Trybunału mogą wpasować się w te ramy interpretacyjne. Tak

40 — Zobacz za szczególnym podejściem w dziedzinie swobody przedsiębiorczości J. Mischo, „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification”, w: „Mélanges en hommage à F.Schockweiler”, Nomos, Baden-Baden 1999, str. 445.

41 — Zobacz pkt 65 i nast. niniejszej opinii.

42 — Artykuł 3 ust. 1 lit. c) WE.

43 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego A. Tizzano w ww. w przypisie 39 sprawie CaixaBank France.

jest z kryterium niedyskryminacji ze względu na przynależność państwową⁴⁴, z kryterium dodatkowych kosztów nakładanych na obywateli wspólnotowych⁴⁵ lub też z kryterium dostępu do rynku⁴⁶. Te różne kryteria stosuje się w różnych okolicznościach. Jednak wywodzą się one z tej samej idei, która wydaje mi się być następująca: jest nią uniemożliwienie państwom członkowskim uchwalania lub utrzymywania w mocy przepisów faworyzujących wewnętrzną wymianę handlową na szkodę wewnątrzspółnotowej wymiany handlowej. Takie ograniczenie może przybrać różne formy. Może być wynikiem dyskryminacji uprzywilejowującej własnych obywateli. Może być konsekwencją przepisu chroniącego pozycje zdobyte przez podmioty gospodarcze wykonujące działalność na rynku krajowym poprzez ograniczenie dostępu do niego nowym podmiotom. Takie ograniczenie będzie wynikało także z ustawodawstwa utrudniającego wymianę handlową między państwami członkowskimi w większym zakresie niż wewnętrzną wymianę handlową w państwie członkowskim⁴⁷.

atrakcyjność wykonywania *swobód przepływu*". Przypomnijmy w tym względzie, że nie każde ograniczenie wolności gospodarczej lub handlowej jest ograniczeniem wykonywania *swobód przepływu*⁴⁸. W rzeczywistości na tę ostatnią składa się zawsze rodzaj „dyskryminacji”, która wynika z faktu, że państwa członkowskie tworzą swoje przepisy bez uwzględniania skutków wynikających z nich dla sytuacji transnarodowych. Jedynie te ostatnie ograniczenia są zakazane w traktacie.

B — Stosowanie kryteriów ograniczenia swobody przedsiębiorczości

40. Wydaje mi się, że właśnie do takich ograniczeń w wewnątrzspółnotowej wymianie handlowej odnosi się Trybunał, gdy zamierza zwalczać „wszelkie przepisy, które zakazują, utrudniają lub ograniczają

41. W niniejszym przypadku brytyjskie ustawodawstwo podatkowe jest kwestionowane z dwóch powodów: po pierwsze, ponieważ nie przyznaje takich samych korzyści spółkom dominującym w zależności od tego, czy miały zagraniczne spółki zależne lub oddziały, a po drugie, ponieważ stawia w niekorzystnym położeniu grupy spółek chcące podjąć działalność za granicą w stosunku do grup spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jeśli chcemy prawidłowo zastosować kryteria przyjęte przez Trybunał, należy dobrze rozróżnić te dwie kwestie.

44 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji.

45 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-470/93 Mars, Rec. str. I-1923.

46 — Zobacz na przykład ww. w przypisie 39 wyrok w sprawie CaixaBank France.

47 — Zobacz na przykład w dziedzinie swobody przepływu usług wyrok z dnia 26 czerwca 2001 r. w sprawie C-70/99 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. str. I-4845, pkt 25–27.

48 — Zobacz podobnie wyrok z dnia 24 listopada 1993 r. w sprawach połączonych C-267/91 i C-268/91 Keck i Mithouard, Rec. str. I-6097; opinia rzecznika generalnego G. Tesaura w sprawie C-292/92 Hünermund i in. (wyrok z dnia 15 grudnia 1993 r., Rec. str. I-6787), jak również opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w ww. w przypisie 39 sprawie CaixaBank France, pkt 62 i 63.

1) W przedmiocie niekorzystnego traktowania związanego z wyborem formy prawnej prowadzenia działalności za granicą

42. Część pierwszego pytania przedłożonego przez High Court of Justice w niniejszej sprawie dotyczy niekorzystnej sytuacji, wynikającej z faktu, że zakładając przedsiębiorstwa w innych państwach członkowskich, M&S wybrała formę spółek zależnych, a nie oddziałów.

43. Przypomnijmy, że Trybunał przyjął już, iż swoboda podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej może zawierać obowiązek niedyskryminowania różnych form przedsiębiorczości, które mogą przyjąć podmioty gospodarcze. To właśnie zdaje się wynikać zwłaszcza ze spraw Komisja przeciwko Francji⁴⁹, Royal Bank of Scotland⁵⁰ i Saint-Gobain ZN⁵¹. Jednak należy zauważyć, że w tych sprawach sporne ustawodawstwo krajowe traktowało różne rozpatrywane formy przedsiębiorczości w ten sam sposób dla celów podatkowych.

44. W pierwszej sprawie kwestionowane ustawodawstwo francuskie dotyczyło warunków przyznania ulgi podatkowej zwanej „avoir fiscal” beneficjentom dywidend wypłacanych przez spółki francuskie. Jednak wiadomo, że system francuski nie wprowadza rozróżnień na płaszczyźnie warunków i sposobów opodatkowania zysków między

spółkami francuskimi oraz oddziałami i francuskimi agencjami zagranicznych spółek. W takich warunkach, zgodnie z zasadą terytorialności podatku, należy również w ten sam sposób traktować, dla celów otrzymania ulgi podatkowej, obydwie formy przedsiębiorczości. W tym kontekście Trybunał potwierdził, że „swobodny wybór [właściwej formy prawnej dla wykonywania działalności gospodarczej w innym państwie członkowskim] nie może być ograniczony przez dyskryminujące przepisy podatkowe”⁵².

45. W sprawie Royal Bank of Scotland, w której rozpatrywano ustawodawstwo greckie dotyczące podatku od zysków spółek, Trybunał rozpoczął przypomnieniem, że „co się tyczy sposobu określania podstawy opodatkowania, greckie ustawodawstwo podatkowe nie wprowadza rozróżnień między spółkami mającymi siedzibę w Grecji a tymi, które mając siedzibę w innym państwie członkowskim, posiadają stały zakład w Grecji, które mogłyby stworzyć różnicę w traktowaniu tych dwóch kategorii spółek”. Nawet jeśli w Grecji są one poddane różnym obowiązkom podatkowym, to ustalone jest, że sposób określania podstawy opodatkowania jest identyczny. Tym samym wszelka różnica w stawkach opodatkowania jest zakazana i argument podnoszony na podstawie różnic w formach prawnych musi zostać oddalony⁵³.

49 — Wymieniona wyżej w przypisie 7.

50 — Wymieniona wyżej w przypisie 9.

51 — Wymieniona wyżej w przypisie 9.

52 — Punkt 22 wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, ww. w przypisie 7.

53 — Punkty 29 i 30 wyroku w sprawie Royal Bank of Scotland, ww. w przypisie 9.

46. W trzeciej sprawie, Saint-Gobain ZN, Trybunał zdecydował podobnie, że „różnica w traktowaniu, której przedmiotem są oddziały spółek niebędących rezydentami w stosunku do spółek rezydentów, jak również ograniczenia swobody wyboru formy podmiotu zależnego muszą być analizowane jako będące jednym i tym samym naruszeniem art. 52 i 58 traktatu”⁵⁴. Ustawodawstwo niemieckie zastrzegало możliwość skorzystania z niektórych ulg podatkowych dotyczących opodatkowania udziałów lub wypłat dywidend jedynie dla spółek mających siedziby w Niemczech, z wyłączeniem spółek niebędących rezydentami działającymi za pośrednictwem niemieckich oddziałów. Jednakże taka różnica w traktowaniu ma charakter dyskryminujący, jako że w odniesieniu do opodatkowania wypłaty dywidend w Niemczech, spółki będące rezydentami oraz spółki niebędące rezydentami znajdują się w obiektywnie porównywalnych sytuacjach⁵⁵.

47. Wyraźnie widać, że we wszystkich tych przypadkach dyskryminacja dotycząca wyboru formy przedsiębiorstwa jest nierozdzielnie związana z dyskryminacją ze względu na wybór miejsca siedziby. Wynika to z tego, że zainteresowane państwo zdecydowało o umieszczeniu różnych form przedsiębiorstw na tej samej płaszczyźnie dla celów opodatkowania na jego terytorium. Jeśli w takim wypadku stwierdzona zostanie różnica w traktowaniu, to dlatego, że ukrywa ona w rzeczywistości dyskryminację ze względu na przynależność państwową spółek prowadzących te przedsiębiorstwa.

48. W niniejszej sprawie zagraniczne oddziały i spółki zależne podlegają przepisom odrębnych systemów podatkowych. Jednakże ta różnica w traktowaniu nie wynika jedynie z faktu, że podlegają one różnym obowiązkom podatkowym. Wynika ona z samej organizacji brytyjskiego systemu opodatkowania spółek. W systemie tym różnica w traktowaniu na gruncie podatkowym jest bezpośrednio związana z wyborem formy prawnej podmiotu zależnego. Grupy spółek nie mają prawa do skorzystania z systemu konsolidacji podatkowej, która ma zastosowanie do dochodów stałych zakładów. W tym zakresie system grupowej ulgi podatkowej, nawet jeśli stanowi złagodzenie zasady oddzielnego opodatkowania spółek z grupy, nie prowadzi do zbliżenia sytuacji podatkowej spółek zależnych i sytuacji oddziałów. W rezultacie nawet w tym systemie przekazanie strat jest przedmiotem szczególnego traktowania; nie istnieje wspólne skonsolidowane opodatkowanie. Wynika to z faktu, że spółki zależne są zawsze traktowane jako odrębne podmioty prawne i podatkowe. Dlatego różnica w traktowaniu dwóch kategorii przedsiębiorstw nie polega jedynie na pozbawieniu szczególnej korzyści wynikającej z wyboru prowadzenia działalności w formie spółek zależnych za granicą. Wynika ona z różnicy w systemach podatkowych mających zastosowanie do różnych form przedsiębiorstw.

49. Jednak przepisy dotyczące swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej nie stoją na przeszkodzie temu, aby różnica w traktowaniu na gruncie podatkowym dotyczyła osób fizycznych lub prawnych znajdujących się w różnych sytuacjach prawnych. Celem tych przepisów nie jest narzucenie jednolitości systemów mających zastosowanie do różnych form przed-

54 — Punkt 44 w wyroku w sprawie Saint-Gobain, ww. w przypisie 9.

55 — Punkt 48.

siębiorczości. W tym kontekście zmierzają one jedynie do zapewnienia neutralności podatkowej korzystania z prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej we Wspólnocie. Każde inne rozwiązanie doprowadziłoby do zakwestionowania najsurowszych systemów opodatkowania w ramach państw członkowskich, nawet jeśli nie chodziłoby wyraźnie o żadną sytuację transnarodową. Nie może być to celem przepisów traktatowych dotyczących swobodnego przepływu.

50. Co do reszty, to wydaje mi się ustalone, że brytyjskie ustawodawstwo podatkowe nie zakazuje spółkom brytyjskim działania w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółek zależnych. Tym samym jedyną kwestią mającą znaczenie w niniejszej sprawie jest ustalenie, czy okoliczność podjęcia działalności w innym państwie członkowskim w formie spółek zależnych wiąże się ze szczególnie niekorzystną sytuacją grupy i spółki dominującej będącej rezydentem Zjednoczonego Królestwa, w której ta ostatnia by się nie znalazła, gdyby zdecydowała się na założenie spółek zależnych w państwie swojej siedziby.

2) W przedmiocie niekorzystnej sytuacji związanej z miejscem siedziby spółek zależnych

51. Orzecznictwo Trybunału pokazuje, że odmowa przyznania korzyści podatkowej może być postrzegana jako ograniczenie sprzeczne z traktatem, jeśli okaże się, że jest zasadniczo związana z wykonywaniem prawa podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej⁵⁶.

52. Mimo że pytania przedłożone Trybunałowi odwołują się jedynie do sytuacji spółki dominującej, będącej skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, to w celu wydania orzeczenia co do zgodności ustawodawstwa, takiego jak rozpatrywane w niniejszej sprawie, ze swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej należy zbadać sytuację grupy. W tym zakresie nie ma wątpliwości, że system brytyjski grupowych ulg podatkowych stanowi korzyść dla grupy, która może go stosować. Korzyść, która wynika z tego dla spółki przejmującej, odbiorcy przekazywanych strat jest tylko konsekwencją korzyści przyznanej grupie. Opodatkowane zyski grupy są pomniejszone w trakcie danego roku podatkowego. Jednak na mocy omawianego ustawodawstwa krajowego grupie, której główne przedsiębiorstwo ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i która chce założyć spółki zależne w innym państwie członkowskim, korzyść ta nie przysługuje. W okolicznościach niniejszej sprawy odmowa tej korzyści wynika jedynie z faktu, że M&S skorzystała z prawa swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

53. W tym przypadku można łatwo dokonać kwalifikacji tego ograniczenia. Ten rodzaj ograniczenia jest znany z orzecznictwa Trybunału. Wpisuje się on w serię wyroków, które zakazują stosowania wszelkich przepisów państwa członkowskiego ograniczających korzystanie przez obywateli tego państwa z ułatwień przemieszczania się we Wspólnocie⁵⁷. Rozpatrywana odmowa stanowi w tym przypadku „ograniczenie

56 — Zobacz tak samo wyrok z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C-251/98 Baars, Rec. str. I-2787, pkt 30 i 31 i ww. w przypisie 32 wyrok w sprawie Asscher, pkt 42.

57 — Zobacz podobnie wyroki: z dnia 31 stycznia 1984 r. w sprawie 286/82 Luisi i Carbone, Rec. str. 377; z dnia 7 lipca 1988 r. w sprawie 143/87 Stanton, Rec. str. 3877; ww. w przypisie 27 wyrok w sprawie Daily Mail and General Trust; wyroki: z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh, Rec. str. I-4265; z dnia 26 stycznia 1999 r. w sprawie C-18/95 Terhoeve, Rec. str. I-345 oraz z dnia 11 lipca 2002 r. w sprawie C-224/98 D'Hoop, Rec. str. I-6191.

u wyjścia”, które charakteryzuje się niekorzystnym traktowaniem spółek zamierzających założyć spółki zależne w innych państwach członkowskich⁵⁸. Na tym etapie nie jest istotne, czy spółkom zależnym M&S przysługują inne korzyści wynikające z podjęcia przez nie działalności w odpowiednich państwach przyjmujących. Wystarczy stwierdzić, że brytyjskie ustawodawstwo stanowi samo w sobie przeszkodę, która może zniechęcić spółki mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie do zakładania spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

54. Tym samym nie trzeba także badać kwestii, czy to uregulowanie stanowi pośrednią formę dyskryminacji ze względu na przynależność państwową. Ponieważ charakter kwestionowanego środka jako ograniczenia jest ustalony, nie ma potrzeby zastanawiać się, tak jak czynią to różne strony sporu, czy spółki zależne niebędące rezydentami, od chwili gdy wypłacają część swoich zysków spółce dominującej, znajdują się w stosunku do niej w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

55. Pozostaje natomiast sprawdzić, czy ograniczenie to może być uzasadnione w świetle prawa wspólnotowego. Z ustalonego orzecznictwa wynika bowiem, że dany środek ograniczający nie jest zakazany przez art. 43 traktatu WE, jeśli realizuje on zgodny z traktatem uzasadniony cel i usprawiedliwiony jest nadrzędnymi wzglę-

dami interesu ogólnego. W takim przypadku konieczne jest jeszcze, aby środek ten był właściwy do zapewnienia realizacji danego celu oraz aby nie wykraczał poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia⁵⁹.

C — *Badanie uzasadnienia środka o charakterze ograniczenia*

56. Na wstępie należy odrzucić argument rządu niemieckiego, zgodnie z którym nie można dopuścić uwzględniania strat przez dane państwo, ponieważ prowadziłyby to do obniżenia dochodów podatkowych i tym samym do poważnych trudności budżetowych dla tego państwa członkowskiego. Trybunał potwierdzał wielokrotnie, że „obniżenie dochodów podatkowych nie może być uważane za istotny wzgląd interesu ogólnego, który może być powoływany na uzasadnienie środka co do zasady sprzecznego z podstawową swobodą”⁶⁰.

57. Natomiast należy poważniej rozważyć argumenty, które opierają się na niebezpieczeństwie utraty kompetencji lub kontroli nad systemem podatkowym danego państwa. Wiązą się z tym dwa uzasadnienia: jedno wynika z zastosowania podatkowej zasady terytorialności, a drugie z konieczności zapewnienia spójności brytyjskiego systemu podatkowego.

59 — Wymieniony wyżej w przypisie 8 wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 26.

60 — Zobacz zwłaszcza ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Manninen, pkt 49.

58 — Zobacz opinia rzecznika generalnego G. Tesaura w ww. w przypisie 8 sprawie ICI, pkt 18.

1. Uzasadnienie oparte na podatkowej zasadzie terytorialności

58. Rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że odmowa przyznania omawianej korzyści podatkowej jest zgodna z zasadą terytorialności dopuszczoną przez międzynarodową praktykę podatkową i uznaną w orzecznictwie Trybunału. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa, zasada ta oznaczała, że nie można przyznać korzyści podatkowej w zakresie, w którym nie posiada się kompetencji podatkowych. Ponieważ Zjednoczone Królestwo nie ma żadnych kompetencji do opodatkowania dochodów spółek zależnych niebędących rezydentami, nie mogłoby ono uwzględniać strat tych spółek zależnych, aby przyznać korzyść grupie, do której spółki te należą. Wynika z tego, że ulga podatkowa mogłaby dotyczyć tylko spółek mających siedziby lub prowadzących działalność gospodarczą na terytorium Zjednoczonego Królestwa.

59. Takie rozumowanie zdradza błędną wykładnię wspólnotowej zasady terytorialności. Prawdą jest, że w swoim wyroku w sprawie Futura Participations i Singer⁶¹ Trybunał uznał, że podatkowa zasada terytorialności ma zastosowanie w prawie wspólnotowym. Na tej podstawie Trybunał uznał, że system luksemburski wymagający, aby przenoszenie strat na wniosek podatnika, który ma oddział w tym państwie członkowskim, nie będąc tam jednak rezydentem, było uzależnione, od tego, czy przenoszone straty pozostają w związku gospodarczym z przychodami wypracowanymi przez tego podatnika w tym państwie członkowskim,

nie może być uważany za dyskryminację zakazaną w traktacie.

60. Jednak nie należy błędnie rozumieć dokładnego sensu, jaki Trybunał chce nadać tej zasadzie. Trybunał uznaje po prostu konieczność uwzględnienia ograniczeń wynikających ze współistnienia suwerenności państw członkowskich na gruncie podatkowym⁶². Ograniczenia te nakładają na każde państwo członkowskie obowiązek ułożenia się z innymi państwami członkowskimi, którym przysługują kompetencje podatkowe⁶³. Zgodnie z wymogami prawa międzynarodowego wykonywanie kompetencji podatkowych każdego państwa członkowskiego wymaga łącznika w postaci albo przynależności państwowej podatnika, albo umiejscowienia opodatkowywanych dochodów na terytorium tego państwa. Wynika z tego, że jeśli państwo członkowskie ma prawo obciążenia podatników będących rezydentami na jego terytorium nieograniczonym obowiązkiem podatkowym, może opodatkowywać zagranicznych podatników jedynie w odniesieniu do dochodów umiejscowionych na jego terytorium. W ten właśnie sposób w wyroku w sprawie Royal Bank of Scotland Trybunał sprecyzował, że okoliczność, iż spółki mające siedzibę w Grecji oraz spółki niebędące rezydentami prowadzące działalność gospodarczą w Grecji nie podlegają temu samemu obowiązkowi podatkowemu, wynika po prostu z „ograniczonej suwerenności podatkowej państwa źródła dochodu w stosunku do suwerenności pań-

62 — W przedmiocie granic suwerenności podatkowej państw członkowskich zob. również ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Gilly, pkt 48.

63 — „Państwo politycznie i podatkowo suwerenne może więc sprawować całkowitą władzę podatkową wewnątrz swojego terytorium, które stanowi rodzaj strzeżonego rewiru; może w szczególności decydować o współistnieniu na tym terytorium dwóch lub większej ilości systemów podatkowych mających węższą lub szerszą autonomię i utrzymywać między nimi relacje określone w danym przypadku w drodze umów lub porozumień samego prawa wewnętrznego. Natomiast odwrotnie państwo nie może wykonywać żadnej władzy podatkowej na zewnątrz swojego terytorium. Takie są pozytywne i negatywne aspekty pojęcia suwerenności podatkowej” (G. Gest i G. Texier, „Droit fiscal international”, PUF, Paryż 1990, wydanie II, str. 17).

61 — Wymieniony wyżej w przypisie 8.

stwa siedziby spółki”⁶⁴. Jednak nie jest ani zamiarem, ani przesłaniem prawa wspólnotowego podważanie granic właściwych każdemu systemowi podatkowemu lub zakłócanie porządku rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Przypomnijmy, że ze względu na brak harmonizacji wspólnotowej Trybunał nie ma kompetencji do ingerowania w koncepcję lub organizację systemów podatkowych państw członkowskich⁶⁵.

61. Wyrok w wyżej powołanej sprawie Futura Participations i Singer podważył organizację opodatkowania dochodu w Luksemburgu. W systemie luksemburskim straty mogły być przenoszone celem odliczenia od późniejszych zysków podatników. Jednak na mocy ustalonych zasad prawa międzynarodowego żadne państwo członkowskie nie ma kompetencji do opodatkowania dochodów ze źródeł zagranicznych osiągniętych przez podatników niebędących rezydentami. W konsekwencji wspomniane państwo członkowskie odmawiało możliwości przenoszenia zagranicznych strat tych samych podatników. Nakładało w ten sposób warunek ustanowienia związku gospodarczego między przenoszonymi stratami a dochodami osiągniętymi w państwie opodatkowania. Warunek ten był całkowicie uzasadniony. Wynikał w praktyce z potrzeby skoordynowania kompetencji podatkowych państwa opodatkowania i państwa siedziby samego podatnika.

62. Podatkowa zasada terytorialności zapobiega konfliktom kompetencyjnym pomiędzy państwami członkowskimi. Nie może ona

być wykorzystywana do uchylania się przez państwa członkowskie od ich obowiązków wspólnotowych. Poszanowanie suwerenności podatkowej nie może być rozumiane w prawie wspólnotowym jako wyraz zasady „autarkii podatkowej”. Przystępując do traktatu, państwa członkowskie zaakceptowały podporządkowanie się systemowi swobodnego przepływu osób we Wspólnocie, a to powoduje szczególne ograniczenia. System ten nakłada w szczególności na państwa członkowskie obowiązek uwzględnienia sytuacji transnarodowych przy stosowaniu ich systemów podatkowych oraz, w konsekwencji, ich dostosowanie.

63. W tych warunkach Zjednoczone Królestwo nie może utrzymywać, że przyznanie ulgi podatkowej uzależnione jest od istnienia odpowiednich kompetencji podatkowych oraz możliwości wyciągnięcia z tego korzyści. Taka interpretacja sprzeczna jest z podstawową zasadą swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Na tym etapie ważne jest tylko rozważenie, czy przyznanie tej ulgi może narazić współistnienie suwerenności podatkowych państw członkowskich. Jednak w tym przypadku nic nie stoi na przeszkodzie, aby Zjednoczone Królestwo rozszerzyło możliwość skorzystania z ulgi podatkowej na spółki dominujące, posiadające spółki zależne niebędące rezydentami. Wniosek wpisuje się bowiem w ramy systemu grupowego przyjętego przez Zjednoczone Królestwo. Nie dotyczy opodatkowania jednego podatnika będącego rezydentem, wykonującego główną działalność za granicą, ale przekazania strat pomiędzy spółkami należącymi do tej samej grupy⁶⁶. Jednak w ramach grupy wniosek składany jest przez spółkę dominującą

64 — Wymieniony wyżej w przypisie 9, pkt 29.

65 — Zobacz ww. w przypisie 7 wyrok w sprawie Bachmann, pkt 23.

66 — Zobacz w tym samym sensie ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Bosal, pkt 38–40.

będącą rezydentem Zjednoczonego Królestwa, która z tego tytułu podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w tym kraju⁶⁷. W jej sytuacji kompetencje podatkowe tego państwa nie są ograniczone. W tych warunkach Zjednoczone Królestwo nie jest uprawnione do powoływania się na zasadę terytorialności celem odmowy przyznania spółce z grupy, z siedzibą na jej terytorium ulgi związanej z przekazaniem strat.

64. W rzeczywistości wydaje się, że Zjednoczone Królestwo ma zamiar za pomocą tego argumentu doprowadzić do uznania, że korzyść nie mogłaby być przyznawana spółce dominującej przejmującej, gdyby nie była wyrównana poprzez możliwość opodatkowania spółki zależnej przekazującej straty. Zdaniem rządu Zjednoczonego Królestwa argument ten, oparty na zasadzie terytorialności, wiąże się w praktyce z zasadą spójności podatkowej uznanej w wyżej powołanym wyroku Trybunału w sprawie Bachmann. Należy tym samym rozważyć to pytanie w ramach drugiego przedstawianego uzasadnienia.

2. Uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia spójności systemu podatkowego

65. Orzecznictwo Trybunału dopuszcza, by konieczność zapewnienia spójności systemu

podatkowego mogła uzasadniać ustawodawstwo ograniczające ze swej natury swobody wspólnotowe⁶⁸.

66. Pojęcie spójności podatkowej pełni ważną funkcję korygującą w prawie wspólnotowym. Musi służyć do korygowania skutków rozszerzenia zakresu swobód wspólnotowych na systemy podatkowe, których organizacja należy, co do zasady, do wyłącznych kompetencji państw członkowskich. Należy bowiem unikać, by stosowanie swobód przepływu było źródłem nieuzasadnionych ingerencji w wewnętrzną strukturę krajowych systemów podatkowych. Według słów Trybunału tworzenie systemu podatkowego „należy do każdego państwa członkowskiego”⁶⁹. W tych warunkach oczywiste jest, że państwa członkowskie mają uzasadniony interes w zapewnieniu integralności i słuszności swoich systemów podatkowych. Nie wynika z tego jednak, aby pojęcie to mogło być wykorzystywane jako argument do przeciwstawienia się celom realizowanym w ramach rynku wewnętrznego. Nie można dopuścić, by system podatkowy był organizowany w taki sposób, żeby uprzywilejowywać sytuacje lub podmioty krajowe. Celem spójności podatkowej jest więc ochrona *integralności* krajowych systemów podatkowych, pod warunkiem że nie stanowi ona przeszkody dla *integracji* tych systemów w ramach rynku wewnętrznego.

67. Ta delikatna równowaga może przejawiać się w zasadzie „podwójnej neutralności”. Z jednej strony, krajowe systemy podatkowe

68 — Wymieniony wyżej w przypisie 7 wyrok w sprawie Bachmann oraz wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305.

69 — Wymieniony wyżej w przypisie 7 wyrok w sprawie Bachmann, pkt 32.

67 — Zobacz w tym samym sensie ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Manninen, pkt 38.

muszą być neutralne w stosunku do wykonywania swobody przepływu. W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 43 WE wprowadza neutralność podatkową zakładania przedsiębiorstw we Wspólnocie. Jednak z drugiej strony, wykonywanie swobód przepływu musi być tak neutralne dla przyjmowanych przez państwa członkowskie przepisów podatkowych jak to tylko możliwe. Prawo podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej nie może być wykorzystywane przez podmioty gospodarcze jedynie w celu zagrożenia równowagi i spójności krajowych systemów podatkowych. Tak byłoby w przypadku, gdyby nadużywano ich w celu uniknięcia zastosowania ustawodawstw krajowych albo gdyby korzystano z nich w celu sztucznego wykorzystywania różnic pomiędzy tymi ustawodawstwami⁷⁰. Pojęcie spójności podatkowej ma zapewnić, by obywatele wspólnotowi nie wykorzystywali przepisów wspólnotowych dla czerpania z nich korzyści, które nie są związane z wykonywaniem swobód przepływu⁷¹.

68. W tych warunkach Trybunał przypomina, że „argument oparty na konieczności zachowania spójności podatkowej musi być oceniany z punktu widzenia celu realizowanego przez rozpatrywane ustawodawstwo podatkowe”⁷². Jeśli wydaje się, że w strukturze tego ustawodawstwa istnieje bezpośredni i konieczny związek pomiędzy przyznaniem korzyści podatkowej a wyrównaniem tej korzyści poprzez pobranie określonego podatku, można odmówić

korzyści na tej podstawie, że wyrównanie to nie może zostać dokonane. W ten sposób Trybunał mógł stwierdzić w wyżej powołanym wyroku w sprawie Bachmann, iż w ustawodawstwie belgijskim istnieje bezpośredni związek pomiędzy odliczeniem składek na ubezpieczenie a opodatkowaniem kwot płatnych przez ubezpieczycieli w wykonaniu umów ubezpieczenia. Tym samym, ponieważ p. Bachmann zawarł umowy ubezpieczenia w Niemczech, których wykonanie nie mogło być opodatkowane w Belgii, odmowa przyznania przez władze belgijskie możliwości odliczenia od podatku składek płaconych z tytułu tych umów była uzasadniona.

69. Z czym mamy do czynienia w niniejszym przypadku? Rządy interweniujące w sprawie utrzymują jednogłośnie, że przyznanie grupowej ulgi podatkowej byłoby spójne tylko, jeśli istnieje możliwość opodatkowania zysków spółek uczestniczących w systemie tego rodzaju ulg. W omawianym systemie musiałyby istnieć związki pomiędzy ulgą przyznaną spółce przejmującej a możliwością opodatkowania dochodów spółki przekazującej.

70. Skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym kwestionuje taką argumentację. Przywołuje ustalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym bezpośredni związek istnieje jedynie w ramach tego samego opodatkowania i dla tego samego podatnika⁷³. Jednak w niniejszej sprawie nie

70 — Zobacz zwłaszcza opinia rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w ww. w przypisie 9 sprawie Metallgesellschaft i in.

71 — Inaczej mówiąc, chodzi o uniknięcie, aby „free movers” nie przekształcili się, dzięki swobodom przyznanym celem rynku wewnętrznego, we „free riders” (za A. Cordewener, M. Dahlberg, P. Pistone, E. Reimer, C. Romano, „The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M&S, and the Way Ahead”, w: European Taxation, 2004, str. 221).

72 — Wymieniony wyżej w przypisie 28 wyrok w sprawie Lenz, pkt 37.

73 — Zobacz zwłaszcza ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Bosal, pkt 30 oraz przywołane orzecznictwo.

istnieje bezpośredni związek tego rodzaju. Korzyść przyznana spółkom dominującym i podatek mogący obciążać spółki zależne dotyczą różnych podatników, w ramach odrębnych systemów podatkowych⁷⁴.

71. Jeżeli takie są granice dla możliwości posługiwania się argumentem spójności podatkowej, to nie ma wątpliwości, że w tym przypadku musi on zostać odrzucony. Należy jednak zastanowić się nad posługiwaniem się pojęciem spójności podatkowej w ten sposób. Tak jak podniosła rzeczniczka generalna J. Kokott w swojej opinii w wyżej cytowanej sprawie Manninen, ta idea spójności podatkowej oparta jest na zbyt surowych kryteriach, które nie zawsze mają znaczenie uwzględniając cel realizowany przez kwestionowane uregulowania⁷⁵. Wynika z tego, że margines manewru przyznany państwom członkowskim dla uzasadnienia ich systemów podatkowych jest zbyt wąski. To dlatego wydaje mi się konieczne, tak jak zaleciła to rzeczniczka generalna J. Kokott, by osłabić te kryteria. Proponuję w tym celu wrócić do kryterium celu rozpatrywanego uregulowania. Spójność musi być najpierw oceniona w świetle celu i struktury rozpatrywanego systemu podatkowego.

72. Jednak przypomnijmy, że celem brytyjskiego systemu grupowych ulg podatkowych jest *podatkowe zneutralizowanie skutków utworzenia grupy*. Utworzenie grupy nie może powodować powstania szczególnie niekorzystnej sytuacji w świetle ogólnych zasad opodatkowania spółek. Można to osiągnąć poprzez zezwolenie na przekazywanie strat wewnątrz grupy. Jednak oznacza to także, że nie może z tego wynikać dodatkowa korzyść dla grupy. Tak tłumaczy się zakaz powtórnego wykorzystania przekazanych strat. System ten wprowadza więc na poziomie grupy współzależność między przekazaniem strat w ramach grupy a niemożnością wykorzystania tych samych strat w celach podatkowych. Straty są przekazywane przez jedną spółkę na korzyść drugiej, w zamian za co spółka przekazująca traci prawo do ponownego wykorzystywania swoich strat w ramach systemu podatku dochodowego od osób prawnych. Korzyść przyznana spółce przejmującej ma być zneutralizowana przez pobranie podatku od spółki przekazującej.

73. Tym samym Zjednoczone Królestwo winno wykazać, że systematyczna odmowa uwzględniania, w ramach obowiązującego w tym państwie systemu grupowego, strat zagranicznych spółek zależnych może służyć zachowaniu tej logiki.

74. W tym zakresie oczywiste jest, że jeśli straty zagranicznych spółek zależnych mogą być przeniesione lub przekazane w państwie siedziby, okoliczność przyznania ulgi podatkowej w Zjednoczonym Królestwie stwarza ryzyko podważenia celu systemu grupowego. Przeniesienie lub przekazanie tych strat

74 — Zobacz mutatis mutandis ww. w przypisie 3 wyrok w sprawie Bosal, pkt 31.

75 — W swej opinii w tej sprawie, ww. w przypisie 13, rzeczniczka generalna J. Kokott przypomina, że Trybunał ograniczył pojęcie spójności podatkowej w następstwie ww. w przypisie 7 wyroku w sprawie Bachmann, pkt 53. Wynika z tego, że „rygorystyczne przywiązanie do kryterium tego samego podatnika skutkuje w niektórych przypadkach arbitralnymi wynikami” (pkt 57 i podane w następnych punktach przykłady).

w państwie siedziby może w rezultacie przynieść taką samą korzyść całej grupie. Z tego mogłyby wynikać korzyści w postaci podwójnego uwzględnienia strat na rzecz grupy. Jednak taka korzyść jest sprzeczna z pożądaną neutralnością tego systemu. W tym wypadku zakaz przekazywania zagranicznych strat na poczet wyników spółki dominującej wydaje się uzasadniony.

75. Trzeba się jeszcze upewnić, że takie ryzyko istnieje. Dane państwo członkowskie nie może zadowolić się zakazaniem jakiegokolwiek przekazywania strat jedynie na tej podstawie, że nie jest możliwe opodatkowanie spółek zagranicznych. Jeśli tak postępuje, dokonane ograniczenie wykracza znacznie poza to, co jest konieczne dla ochrony spójności jego systemu grupowego. Prowadzi to w rezultacie do uwzględniania celów obcych logice tego systemu, czy to w zakresie ochrony dochodów danego państwa członkowskiego lub też uprzywilejowania grup prowadzących całość swojej działalności gospodarczej na jego terytorium. Takie cele byłyby w każdej sytuacji sprzeczne z prawem wspólnotowym.

76. W okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie dane państwo członkowskie winno brać pod uwagę traktowanie, jakiemu podlegają straty spółek zależnych w państwach ich siedziby⁷⁶. Uzasadnienie oparte na spójności systemu ulg podatkowych może być dopuszczalne tylko, jeśli

zagraniczne straty mogą być przedmiotem równoważnego traktowania w państwie źródła tych strat.

77. Takie rozwiązanie oparte na porównaniu i równoważności traktowania w różnych państwach członkowskich zostało już rozwinięte przez Trybunał w dziedzinie świadczeń zdrowotnych w ramach krajowych systemów ubezpieczenia społecznego⁷⁷. Wydaje mi się, że można zastosować je w pełni w dziedzinie podatków, w której stosuje się te same założenia⁷⁸. Skuteczność („*effet utile*”) art. 43 WE wymaga więc, by władze mające kompetencje do przyznania rozpatrywanej w tej sprawie korzyści podatkowej uwzględniały korzyści, które mogą zostać przyznane na mocy przepisów państwa miejsca siedziby spółek zależnych należących do grupy⁷⁹. O ile w niektórych przypadkach możliwość odmowy przyznania grupowej ulgi podatkowej jest zgodna z wymogiem spójności, o tyle trzeba co najmniej, aby odmowa ta była uzasadniona i oparta na uwzględnieniu sytuacji spółek zależnych w państwie ich siedziby.

78. Królestwo Niderlandów zgłasza jednakże sprzeciw wobec takiego rozwiązania. Uważa, że zezwolenie na przekazanie zagranicznych strat w ramach systemów grupowych przy-

77 — Zobacz także wyroki: z dnia 23 października 2003 r. w sprawie C-56/01 Inizan, Rec. str. I-12403 oraz z dnia 12 lipca 2001 r. w sprawie C-157/99 Smits i Peerbooms, Rec. str. I-5473.

78 — To jest: kompetencje zachowane przez państwa członkowskie, brak harmonizacji wspólnotowej, wymogi wynikające z podstawowych swobód prawa wspólnotowego, zob. pkt 21–24 niniejszej opinii.

79 — Zobac analogicznie opinia rzecznika generalnego C.O. Lenza w sprawie C-1/93 Halliburton Services (wyrok z dnia 12 kwietnia 1994 r., Rec. str. I-1137, pkt 40).

76 — W przedmiocie analogicznego rozumowania zob. ww. w przepisie 13 wyrok w sprawie Manninen, pkt 54 oraz opinia rzecznika generalnego N. Fennelly’ego w ww. w przypisie 9 sprawie Metallgesellschaft i in., pkt 32.

jętych przez państwa członkowskie może wywołać ogólne zakłócenie systemów krajowych. Zdaniem Królestwa Niderlandów można wyobrazić sobie, że przekazywanie strat byłoby systematycznie przeprowadzane w ramach grup spółek i skierowane wyłącznie na spółki z grupy, mające siedzibę w państwach członkowskich mających najwyższe stawki podatków. Wynika to z faktu, że w tych państwach przekazane straty mają najwyższą wartość. Tym samym należy obawiać się rozwoju prawdziwego „handlu stratami” na poziomie wspólnotowym⁸⁰. Tego rodzaju rozwiązanie doprowadziłoby do zagrożenia nie tylko wiarygodności tych systemów grupowych ulg podatkowych, ale także równowagi budżetowej zainteresowanych państw. Zagroziłoby ono ich podstawom gospodarczym i socjalnym.

79. Z całą pewnością nie można ignorować tego niebezpieczeństwa. Jednakże nie należy go także przeceniać. Daje się ono łatwo zniwelować za pomocą wymogu, zgodnie z którym możliwość skorzystania z ulgi podatkowej uzależniona jest od warunku, aby straty spółek zależnych *nie mogły* być korzystniej traktowane na gruncie podatkowym w państwach ich siedziby. Jeżeli państwo siedziby zagranicznych spółek zależnych pozwala im zaliczyć ich straty na rachunek innego podmiotu lub przenieść je na poczet innych lat podatkowych, Zjednoczone Królestwo ma prawo sprzeciwić się wnioskowi o transgraniczne przekazanie tych

strat. Należy więc występować o ulgę podatkową w państwie siedziby. Dlatego spółki nie będą miały prawa wyboru miejsca opodatkowania swoich strat.

80. Podobny warunek może być uzasadniony na podstawie art. 43 WE. Uzasadnione jest bowiem przyznanie pierwszeństwa zasadom państwa siedziby, w przypadku gdy dają one możliwość równoważnego traktowania strat dla grupy. Z jednej strony wiadomo, że podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej, która oznacza „uczestniczenie, na stałych i ciągłych podstawach w życiu gospodarczym państwa członkowskiego”⁸¹, stwarza szczególnie ograniczenia, którym co do zasady podlega podmiot gospodarczy⁸². Zakładając, że traktowanie strat ma dla grupy charakter równoważny, ograniczenia te nie dotyczą swobody podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. W tych warunkach źródłem różnic w traktowaniu, które mogłyby z tego wynikać dla grupy, są jedynie rozbieżności istniejące w krajowych systemach podatkowych. Z drugiej strony taki warunek może pozwolić na utrzymanie spójności i integralności krajowych systemów podatkowych przyznających grupowe ulgi podatkowe.

81. Można zarzucić, że Zjednoczonemu Królestwu byłoby niezwykle trudno sprawdzić, czy w innym państwie członkowskim istnieje możliwość uzyskania ulgi podatkowej. W tym zakresie należy przypomnieć, że

80 — Wyrażenie pochodzi od J.C. Goldsmitha, „Intégration et consolidation des résultats en droit comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)”, La Semaine juridique (édition commerce et industrie), 1971, str. 456.

81 — Wyrok z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. str. I-4165, pkt 25.

82 — Podobnie ww. w przypisie 18 wyrok w sprawie Peralta, pkt 52.

państwa członkowskie posiadają instrumenty wzmocnionej współpracy na podstawie dyrektywy Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich⁸³. Na podstawie tych przepisów właściwe władze państwa członkowskiego mają prawo występowania do właściwych władz innego państwa członkowskiego o dostarczenie im wszelkich informacji mogących pozwolić im na określenie prawidłowej wysokości podatku dochodowego od osób prawnych. W rzeczywistości ten instrument współpracy administracyjnej „daje możliwości otrzymania niezbędnych informacji porównywalnych z tymi, jakie istnieją między organami podatkowymi na poziomie wewnętrznym”⁸⁴. Ponadto nie wydaje mi się wykluczone, że dane państwo członkowskie może nałożyć na spółkę występującą z wnioskiem o zastosowanie ulgi grupowej obowiązek informacyjny dotyczący sytuacji podatkowej grupy, do której ona należy, a w szczególności możliwości rozliczenia strat spółek zależnych w państwie ich siedziby. W takim wypadku należy jednak upewnić się, że wymogi te nie przekraczają tego, co niezbędne dla osiągnięcia celu pożądaney informacji⁸⁵.

stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, takiego jak ustawodawstwo rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które zakazuje spółce dominującej posiadającej spółki zależne w innych państwach członkowskich, skorzystania z systemu mającego zastosowanie do spółek posiadających oddziały za granicą. Natomiast przepisy te sprzeciwiają się stosowaniu ustawodawstwa podatkowego państwa członkowskiego, takiego jak ustawodawstwo rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, w zakresie, w jakim pozbawia ono spółkę mającą siedzibę w tym państwie członkowskim prawa do skorzystania z grupowej ulgi podatkowej na tej podstawie, że jej spółki zależne są rezydentami innych państw członkowskich, podczas gdy byłoby inaczej, gdyby dane spółki zależne były rezydentami lub prowadziłyby działalność gospodarczą na terytorium tego państwa. Jednakże przepisy te nie sprzeciwiają się stosowaniu ustawodawstwa krajowego, które uzależniałoby prawo do takiej ulgi podatkowej od ustalenia, że straty spółek zależnych będących rezydentami innych państw członkowskich nie mogą być równoważnie traktowane na gruncie podatkowym w owych innych państwach członkowskich. Należy uściślić, że takie traktowanie może przybrać formę albo przekazania strat osobie trzeciej albo przeniesienia strat przez tego samego podatnika na poczet innego roku podatkowego.

IV — Wyniki analizy

82. Z niniejszej analizy wynika, że art. 43 WE i 48 WE nie sprzeciwiają się

83. Bez wątplenia takie rozwiązanie wydaje się skomplikowane. Jest to rozwiązanie, które zobowiązuje dane państwo członkowskie do uwzględniania sytuacji podatkowej spółek niemających siedziby na jego terytorium. Jednak wydaje mi się, że jedynie rozwiązanie tego rodzaju pozwala, przy braku harmonizacji wspólnotowej, na utrzymanie równowagi pomiędzy kompetencjami podatkowymi zachowanymi przez państwa członkowskie

83 — Dz.U. L 336, str. 15. Dyrektywa ta została ostatnio zmieniona dyrektywą Rady 2004/56/WE z dnia 21 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 127, str. 70).

84 — Wymieniony wyżej w przypisie 13 wyrok w sprawie Schumacker, pkt 45.

85 — Wymieniony wyżej w przypisie 8 wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 36.

a wymogami swobody przepływu wynikającymi z rynku wewnętrznego. W takich warunkach nie należy do Trybunału określanie jednolitego systemu dla wszystkich państw członkowskich, którego modelu poszukiwałby w takim lub innym systemie

podatkowym lub ewentualnej propozycji przyjętej przez instytucje wspólnotowe. Rolą Trybunału jest jedynie wyznaczenie granic obowiązków, jakie dla danego państwa członkowskiego wynikają z przystąpienia do Wspólnoty.

V — Wnioski

84. W świetle tych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania przedłożone w niniejszej sprawie przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) w następujący sposób:

- 1) Artykuły 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się stosowaniu ustawodawstwa państwa członkowskiego, takiego jak rozpatrywane w postępowaniu przed sądem krajowym, które zakazuje spółce dominującej z siedzibą w państwie członkowskim korzystania z prawa do grupowej ulgi podatkowej na tej podstawie, że jej spółki zależne mają siedziby w innych państwach członkowskich, podczas gdy ta ulga podatkowa zostałaby przyznana, jeśli wspomniane spółki zależne byłyby rezydentami tego samego państwa członkowskiego.
- 2) Te same przepisy nie sprzeciwiają się stosowaniu ustawodawstwa krajowego, które uzależniałoby prawo do grupowej ulgi podatkowej, takiej jak przewidziana przez zainteresowane państwo członkowskie w postępowaniu przed sądem krajowym, od ustalenia, że straty spółek zależnych będących rezydentami innych państw członkowskich nie mogą być równoważnie traktowane na gruncie podatkowym w owych innych państwach członkowskich.