

62016CJ0650

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 12 czerwca 2018 r. (*1)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 49 TFUE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Swoboda przedsiębiorczości – Spółka będąca rezydentem – Zysk podlegający opodatkowaniu – Ulga podatkowa – Odliczenie strat poniesionych przez stałe zakłady będące rezydentami – Zezwolenie – Odliczenie strat poniesionych przez stałe zakłady niebędące rezydentami – Wykluczenie – Wyjątek – Fakultatywny system międzynarodowego opodatkowania łącznego

W sprawie C-650/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) postanowieniem z dnia 12 grudnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2016 r., w postępowaniu:

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes, A. Tizzano, wiceprezes, M. Ilešić, L. Bay Larsen, A. Rosas i J. Malenovský, prezesi izb, J.C. Bonichot (sprawozdawca), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras i E. Regan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: R. Schiano, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 października 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

—

w imieniu A/S Bevola i Jens W. Trock ApS przez H. Peytza, advokat,

—

w imieniu Skatteministeriet przez S. Horsbøla Jensena, advokat,

—

w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga, działającego w charakterze pełnomocnika,

wspieranego przez S. Horsbøla Jensena, advokat,

—

w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,

—

w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. De Socio, avvocato dello Stato,

—

w imieniu rządu austriackiego przez F. Koppensteinera, G. Eberharda i E. Lachmayer, działających w charakterze pełnomocników,

—

w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, R. Lyala i S. Maaløe, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 stycznia 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy A/S Bevola i Jens W. Trock ApS, spółkami prawa duńskiego, a Skatteministeriet (ministerstwem finansów, Dania) w przedmiocie odmowy spółce Bevola odliczenia od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii strat poniesionych przez jej fiński oddział.

Prawo duńskie

3

Paragraf 8 ust. 2 selskabsskatteloven (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), zmienionej ustawą nr 426 z dnia 6 czerwca 2005 r. (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”), stanowi:

„Dochód podlegający opodatkowaniu nie obejmuje przychodów i wydatków dotyczących stałego zakładu lub nieruchomości położonych za granicą, na Wyspach Owczych lub w Grenlandii, z zastrzeżeniem § 31A. [...]”.

4

Paragraf 31 rzeczonyj ustawy stanowi:

„1. Podmioty zależne, stowarzyszone itp. należące do tej samej grupy [...] podlegają

opodatkowaniu ??cznemu (krajowe opodatkowanie ??czne). Przez »podmioty zale?ne, stowarzyszone itp. nale??ce do tej samej grupy« nale?y rozumie? spó?ki i podmioty stowarzyszone, które przynajmniej przez cz??? roku podatkowego nale?? do tej samej grupy (zob. § 31C). W celu stosowania ust. 2–7 zrównuje si? nieruchomo?ci ze sta?ymi zak?adami. Przez »ostateczn? spó?k? dominuj?c?« nale?y rozumie? spó?k?, która jest spó?k? dominuj?c?, nie b?d?c jednocze?nie spó?k? zale?n? (zob. § 31C).

2. Spó?ki opodatkowane ??cznie sporz?dzaj? wspólne zeznanie, obejmuj?ce sum? podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu ka?dej spó?ki obj?tej ??cznym opodatkowaniem, obliczon? zgodnie z ogólnymi przepisami podatkowymi, z wyj?tkami maj?cymi zastosowanie wobec spó?ek opodatkowanych ??cznie. Straty wykazane przez sta?y zak?ad mog? zosta? potr?cone z dochodu innych spó?ek jedynie wtedy, gdy zgodnie z przepisami pa?stwa obcego, Wysp Owczych lub Grenlandii, gdzie spó?ka ma siedzib?, straty nie mog? zosta? uwzgl?dnione przy sporz?dzaniu zeznania o dochodzie osi?gni?tym w tym pa?stwie obcym, na Wyspach Owczych lub w Grenlandii, gdzie spó?ka ma siedzib? lub je?eli wybrano mi?dzynarodowe opodatkowanie ??czne zgodnie z § 31A. Dochód podlegaj?cy opodatkowaniu ??cznemu oblicza si? po dokonaniu potr?cenia dla ka?dej spó?ki strat za poprzednie okresy, które mog? zosta? przeniesione. Je?eli dochód podlegaj?cy opodatkowaniu ??cznemu jest liczb? dodatni?, zysk nale?y rozdzieli? proporcjonalnie pomi?dzy wszystkie spó?ki, które wypracowa?y zyski. Je?eli dochód podlegaj?cy opodatkowaniu ??cznemu za dany rok jest liczb? ujemn?, straty mog? zosta? rozdzielone proporcjonalnie pomi?dzy wszystkie spó?ki, które wykaza?y straty, i przeniesione we w?a?ciwej spó?ce do potr?cenia w nast?pnym roku podatkowym. Poniesione przez dan? spó?k? straty dotycz?ce okresów opodatkowania ??cznego mog? by? skompensowane jedynie zyskami wypracowanymi przez t? sam? spó?k?. Przy przenoszeniu strat w pierwszej kolejno?ci potr?ceniu podlegaj? straty najdawniejsze. Straty poniesione przez spó?k? we wcze?niejszych latach podatkowych mog? zosta? skompensowane zyskiem wypracowanym przez inn? spó?k? jedynie wtedy, gdy straty wykazane zosta?y w roku podatkowym, w którym w?a?ciwe spó?ki podlega?y opodatkowaniu ??cznemu, i opodatkowanie ??czne nie zosta?o nast?pnie przerwane.

[...]

4. W przypadku krajowego opodatkowania ??cznego jako spó?k? zarz?dzaj?c? dla potrzeb krajowego opodatkowania ??cznego wyznacza si? ostateczn? spó?k? dominuj?c? uczestnicz?c? w ??cznym opodatkowaniu. Je?eli w opodatkowaniu ??cznym bior? udzia? podlegaj?ce opodatkowaniu w Danii spó?ki siostrzane, a brak jest ostatecznej spó?ki dominuj?cej podlegaj?cej opodatkowaniu w tym kraju, jako spó?k? zarz?dzaj?c? wyznacza si? jedn? z tych spó?ek siostrzanych bior?cych udzia? w opodatkowaniu ??cznym. [...] Ta spó?ka zarz?dzaj?ca jest odpowiedzialna za zap?at? ca?kowitego podatku dochodowego. [...]

5. Wszystkie spó?ki bior?ce udzia? w opodatkowaniu ??cznym obliczaj? dochód podlegaj?cy opodatkowaniu dla tego samego okresu co spó?ka zarz?dzaj?ca, niezale?nie od roku obrotowego okre?lonego w prawie spó?ek (zob. § 10 ust. 5).

[...]

7. Przy obliczaniu dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu spó?ka podlegaj?ca opodatkowaniu ??cznemu mo?e nie uwzgl?dni? strat, w tym tak?e strat przeniesionych z poprzednich lat podatkowych. Straty odpowiadaj?ce dochodowi podlegaj?cemu opodatkowaniu wykazane przez sta?y zak?ad podlegaj?cy ??cznemu opodatkowaniu z siedzib? w Danii lub spó?k? zale?n? podlegaj?c? ??cznemu opodatkowaniu z siedzib? w Danii mog? pozosta? nieuwzgl?dnione, gdy dochód sta?ego zak?adu lub spó?ki zale?nej jest wykazany w sprawozdaniu finansowym poza terytorium Danii, pod warunkiem ?e ulgi od podatku du?skiego we w?a?ciwym pa?stwie odpowiadaj? metodzie naliczania ulg okre?lonej w § 33 ligningsloven (ustawy o naliczaniu

podatków). Nieuwzględniona kwota podlega przeniesieniu na następne lata podatkowe zgodnie z zasadami określonymi w § 15 ustawy o naliczaniu podatków. Jeżeli nieuwzględniona pozostaje kwota niższa niż całkowite straty, kwota ta rozdziela się proporcjonalnie pomiędzy wszystkie podmioty, które wykazały straty”.

5

Paragraf 31A ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje:

„Ostateczna spółka dominująca danej grupy może wybrać opodatkowanie roczne dla tych podmiotów zależnych, stowarzyszonych itp., które podlegają opodatkowaniu rocznemu na podstawie § 31; to samo dotyczy wszystkich spółek i podmiotów stowarzyszonych itp. niemających siedziby w Danii, należących do grupy, w której jeden z uczestników nie ponosi osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki oraz która dokonuje podziału zysków proporcjonalnie do subskrybowanego kapitału uczestników (międzynarodowe opodatkowanie roczne). Wybór ten obejmuje również wszystkie stałe zakłady i nieruchomości położone poza terytorium Danii, należące do tych opodatkowanych rocznie spółek i podmiotów stowarzyszonych itp., mających siedzibę w Danii oraz poza jej terytorium. Wobec międzynarodowego opodatkowania rocznego stosuje się mutatis mutandis przepisy § 31 dotyczące krajowego opodatkowania rocznego, z uzupełnieniami i wyjątkami wynikającymi z ust. 2–14. [...]”.

6

Paragraf 31A ust. 3 wspomnianej ustawy brzmi następująco:

„Wybór międzynarodowego opodatkowania rocznego jest wiążący dla spółki dominującej przez okres 10 lat, z zastrzeżeniem zdan szóstego i siódmego. [...]. Ostateczna spółka dominująca może zdecydować o zakończeniu opodatkowania rocznego, co skutkuje pełnym uwzględnieniem strat w podlegającym opodatkowaniu dochodzie (zob. ust. 11)”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

7

Bevola ma siedzibę w Danii. Oferuje ona gamę produktów przeznaczonych do produkcji samochodów ciężarowych i przyczep używanych w handlu hurtowym. Jest ona spółką zależną i pośrednio zależną innych spółek duńskich, kontrolowanych przez Jens W. Trock, będącą spółką dominującą w grupie, również mającą siedzibę w Danii.

8

Fiński oddział spółki Bevola został zamknięty w 2009 r. Według tej spółki straty poniesione przez jej oddział wysokośći około 2,8 mln DKK (kron duńskich) (około 375000 EUR) nie mogły zostać odliczone w Finlandii po tym zamknięciu.

9

W tych okolicznościach Bevola wniosła o możliwość odliczenia tych strat od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii za rok podatkowy 2009.

10

Organ podatkowy oddalił ten wniosek, stwierdzając, że § 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zezwala na wliczenie do podstawy opodatkowania ani przychodów, ani

kosztów poniesionych przez stały zakład lub nieruchomości znajdujące się w innym państwie, o ile spółka ta nie dokonała wyboru systemu międzynarodowego opodatkowania rocznego przewidzianego w § 31A tej ustawy.

11

Ponieważ odmowa organu podatkowego została utrzymana w mocy decyzją Landsskatteretten (krajowej komisji podatkowej, Dania) z dnia 20 stycznia 2014 r., spółki Bevola i Jens W. Trock zaskarżyły tę ostatnią decyzję do Østre Landsret (sądu apelacyjnego regionu wschodniego, Dania). Podnoszą one, że Bevola miała prawo do odliczenia spornych strat, gdyby zostały one poniesione przez oddział duński, oraz że to różnicowane traktowanie stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE. Ograniczenie to wykracza poza to, co niezbędne do zachowania równowagi podziału wadztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi w wypadku takim jak spółki Bevola, w którym nie istnieje żadna możliwość uwzględnienia strat jej fińskiego oddziału. Uważają one, że do sytuacji spółki Bevola ma zastosowanie rozwiązanie wypracowane przez Trybunał w wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), w którym Trybunał orzekł, iż sprzeczne z prawem Unii jest uniemożliwienie spółce dominującej bądź rezydentem odliczenia strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem, w sytuacji gdy spółka zależna wyczerpała możliwość uwzględnienia strat w kraju swej siedziby.

12

Sąd odsyłający zastanawia się nad znaczeniem tego precedensu, w szczególności w świetle stworzonej przez prawo krajowe możliwości wyboru systemu „międzynarodowego opodatkowania rocznego”, który dopuszcza takie odliczenie.

13

W tych okolicznościach Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 49 TFUE sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu takiemu jak ten rozpatrywany w postępowaniu głównym, w ramach którego możliwe jest dokonywanie odliczeń strat poniesionych przez oddziały krajowe, lecz nie jest dopuszczalne odliczanie strat poniesionych przez oddziały mające siedzibę w innych państwach członkowskich, nawet w sytuacji takiej jak ta rozpatrywana przez Trybunał w pkt 55 i 56 wyroku [z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], jeżeli grupa nie zadeklarowała międzynarodowego opodatkowania rocznego na warunkach określonych w postępowaniu głównym?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14

Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę bądź rezydentem od jej zysku podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez jej stały zakład położony w innym państwie członkowskim, nawet jeżeli straty te ostatecznie nie mogły zostać uwzględnione w tym innym państwie członkowskim, o ile owa spółka nie wybrała systemu międzynarodowego opodatkowania rocznego takiego jak sporny w postępowaniu głównym.

Uwagi wstępne

15

Swoboda przedsiębiorcy, której art. 49 TFUE przyznaje obywatelom państw Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługującą spółkom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji.

16

Nawet jeżeli brzmienie przepisów prawa Unii odnoszących się do swobody przedsiębiorcy wskazuje, że mają one na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (wyrok z dnia 23 listopada 2017 r., A, C-292/16, EU:C:2017:888, pkt 24).

17

Uwagi te dotyczą również sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działalność w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu (wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 20).

18

Jak już orzekł Trybunał, przepis pozwalający na uwzględnienie strat stałego zakładu w celu ustalenia podlegającego opodatkowaniu zysku spółki, której podlega ów stały zakład, stanowi korzyść podatkową (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 23).

19

Fakt przyznania takiej korzyści, gdy straty pochodzą od stałego zakładu położonego w państwie członkowskim spółki będącej rezydentem, ale nie wtedy, gdy straty te pochodzą od stałego zakładu położonego w państwie członkowskim innym niż państwo spółki będącej rezydentem skutkuje tym, że sytuacja podatkowa spółki będącej rezydentem, która posiada stały zakład położony w innym państwie członkowskim, jest mniej korzystna, niż byłaby sytuacja, w której ten stały zakład znajdował się w tym samym państwie członkowskim co owa spółka. Z powodu tej różnicy w traktowaniu spółka będąca rezydentem mogłaby zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 24, 25).

20

Jednakże różnica w traktowaniu wynikająca z ustawodawstwa państwa członkowskiego na niekorzyść spółek korzystających ze swobody przedsiębiorcy nie stanowi przeszkody w owej swobodzie, jeżeli dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego i jest proporcjonalna do owego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20).

W przedmiocie odmiennego traktowania

21

Na podstawie § 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dochód podlegający opodatkowaniu nie obejmuje przychodów i wydatków dotyczących stałego zakładu lub nieruchomości położonych za granicą, na Wyspach Owczych lub w Grenlandii, z zastrzeżeniem postanowień § 31A tej ustawy. Na podstawie tego § 31A ostateczna spółka dominująca może dokonać wyboru systemu międzynarodowego opodatkowania – cznego, czyli zdecydować, że wszystkie spółki grupy, będące czy niebędące rezydentami, w tym ich stałe zakłady i nieruchomości, położone w Danii bądź poza nią, bądź podlegają opodatkowaniu w Danii.

22

W pierwszej kolejności należy zbadać, czy ów § 8 ust. 2 ustanawia różnicę w traktowaniu pomiędzy spółkami duńskimi posiadającymi stały zakład w Danii a spółkami duńskimi posiadającymi stały zakład w innym państwie członkowskim.

23

W tym względzie należy stwierdzić, że ten sam § 8 ust. 2 wyklucza z podlegającego opodatkowaniu dochodu spółek duńskich zarówno przychody, jak i wydatki podlegające przypisaniu ich stałym zakładom znajdującym się w innym kraju. Rezygnacja Królestwa Danii z wykonania swej kompetencji podatkowej w odniesieniu do stałych zakładów spółek duńskich znajdujących się za granicą nie musi być niekorzystna dla tych ostatnich, a nawet może stanowić korzyść podatkową, zwłaszcza w wypadku, gdy dochody wypracowane przez stały zakład są opodatkowane według stawki niższej niż w Danii.

24

Zdaniem sądu odsyłającego inaczej jest w sytuacji takiej jak spółki Bevola, w której straty poniesione przez stały zakład niebędący rezydentem, który zaprzestał działalności, nie mogły i już nie będą mogły zostać odliczone w państwie członkowskim, w którym ten zakład się znajduje. Przepisy § 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uniemożliwiają więc spółce duńskiej odliczenie strat poniesionych przez ów zakład niebędący rezydentem, podczas gdy mogłaby ona dokonać tego odliczenia, gdyby jej stały zakład znajdował się w Danii. W tych okolicznościach spółka duńska, która posiada stały zakład w innym państwie członkowskim, doznaje niekorzystnego traktowania w stosunku do spółki, która posiada taki zakład w Danii.

25

W drugiej kolejności należy ocenić, czy stwierdzenie tej różnicy może zostać podważone przez możliwość stworzoną na podstawie § 31A ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dla spółek duńskich posiadających spółki zależne, oddziały lub nieruchomości w innych państwach członkowskich, polegającą na wyborze systemu międzynarodowego opodatkowania – cznego.

26

Wprowadzie w ramach tego fakultatywnego systemu duńska spółka może odliczyć od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii straty poniesione przez jej stały zakład położony w innym państwie członkowskim, tak jak straty poniesione przez jej stałe zakłady położone w Danii.

27

Jednakże korzyść z międzynarodowego opodatkowania tegoż jest uzależniona od dwóch warunków, które wykazują znaczne ograniczenia. Z jednej strony zakłada ono, że wszystkie dochody grupy, niezależnie od tego, czy pochodzą ze spółek, stałych zakładów, czy nieruchomości położonych w Danii lub w innym kraju, są opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych w tym państwie członkowskim. Z drugiej strony, na podstawie § 31A ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wybór tego systemu obowiązuje przez minimalny okres 10 lat.

28

Z powyższego wynika, iż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia odmienne traktowanie między duńskimi spółkami posiadającymi stały zakład w Danii a duńskimi spółkami posiadającymi stały zakład w innym państwie członkowskim.

29

To odmienne traktowanie może sprawić, że wykonywanie przez spółkę duńską przysługującej jej swobody przedsiębiorczości poprzez tworzenie stałych zakładów w innych państwach członkowskich będzie dla niej mniej atrakcyjne. Należy jednak zbadać, czy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, jak przypomniano w pkt 20 niniejszego wyroku.

W przedmiocie porównywalności sytuacji

30

Rzeczyduński, niemiecki i austriacki podnoszą, że oddział spółki duńskiej mający siedzibę w innym państwie członkowskim nie znajduje się w sytuacji obiektywnie porównywalnej z sytuacją duńskiego oddziału takiej spółki, ponieważ nie podlega on kompetencji podatkowej Królestwa Danii. W wyrokach z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), oraz z dnia 17 grudnia 2015 r., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Trybunał orzekł, że stały zakład położony w państwie członkowskim innym niż to, w którym ma siedzibę spółka, do której należy, znajduje się w tej samej sytuacji co stały zakład położony w państwie członkowskim siedziby tylko wtedy, gdy to ostatnie państwo obejmuje swoimi przepisami podatkowymi również stały zakład niebędący rezydentem, a tym samym opodatkowuje dochody tego zakładu.

31

Podzielaj?c to rozumienie wyroków z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), oraz z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), Komisja Europejska uwa?a, ?e s? one sprzeczne z wcze?niejszym orzecznictwem Trybuna?u, które nie przypisywa?o znaczenia wzgl?dowi odmiennego traktowania. Jest ona zdania, ?e ów wzgl?d nie powinien by? brany pod uwag? przy analizie porównywalno?ci sytuacji transgranicznej i wewn?trznej. W przeciwnym razie dwie sytuacje by?yby uwa?ane za nieporównywalne tylko z tego wzgl?du, ?e pa?stwo cz?onkowskie postanowi?o traktowa? je inaczej.

32

W tym zakresie nale?y przypomnie?, i? z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e porównywalno?? sytuacji transgranicznej i sytuacji wewn?trznej nale?y bada? z uwzgl?dnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA, C?231/05, EU:C:2007:439, pkt 38; z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; a tak?e z dnia 12 czerwca 2014 r., SCA Group Holding i in., od C?39/13 do C?41/13, EU:C:2014:1758, pkt 28).

33

Wbrew temu, co twierdzi Komisja, wyroki z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), oraz z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), nie oznaczaj? odej?cia przez Trybuna? od tej metody oceny porównywalno?ci sytuacji, co jest zreszt? wyra?nie stosowane w wyrokach pó?niejszych (wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Daxima, C?593/14, EU:C:2016:984, pkt 29; z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, pkt 53; a tak?e z dnia 22 lutego 2018 r., X i X, C?398/16 i C?399/16, EU:C:2018:110, pkt 33).

34

W wyrokach z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), oraz z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), Trybuna? uzna? jedynie, ?e nie by?o konieczne przyjrzenie si? celowi spornych przepisów krajowych, je?eli zastrzega?y one to samo traktowanie pod wzgl?dem podatkowym dla sta?ych zak?adów po?o?onych za granic? i sta?ych zak?adów znajdu?cych si? na terytorium kraju. Nawet je?li bowiem ustawodawca jednego pa?stwa cz?onkowskiego traktuje w sposób identyczny te dwie kategorie zak?adów do celów opodatkowania osi?gni?tych przez nie zysków, to przyznaje on, ?e w ?wietle sposobów i warunków tego opodatkowania nie istnieje mi?dzy nimi ?adna obiektywna ró?nica sytuacji mog?ca uzasadni? odmienne traktowanie (zob. podobnie wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r., Komisja/Francja, 270/83, EU:C:1986:37, pkt 20).

35

Wyroków z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C?48/13, EU:C:2014:2087), oraz z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C?388/14, EU:C:2015:829), nie mo?na jednak rozumie? w ten sposób, ?e je?eli krajowe przepisy podatkowe traktuj? dwie sytuacje w odmienny sposób, to sytuacji tych nie mo?na uwa?a? za porównywalne. Trybuna? orzek? bowiem, ?e stosowanie ró?nego systemu podatkowego do spó?ki b?d?cej rezydentem w zale?no?ci od tego, czy ma ona sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem, czy sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem, nie mo?e stanowi? kryterium dla oceny obiektywnej porównywalno?ci sytuacji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 stycznia 2009 r., STEKO Industriemontage, C?377/07, EU:C:2009:29, pkt 33). Ponadto dopuszczenie do tego, by pa?stwo cz?onkowskie we wszystkich sytuacjach mog?o swobodnie

stosowa? odmienne traktowanie z tego tylko wzgl?du, ?e sta?y zak?ad sp?ki b?d?cej rezydentem jest po?o?ony w innym pa?stwie cz?onkowskim, uczyni?oby art. 49 TFUE bezprzedmiotowym (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, pkt 23). Nale?y zatem oceni? por?wnywalno?? sytuacji przy uwzgl?dnieniu celu rozpatrywanych przepis?w krajowych, zgodnie z orzecznictwem przywo?anym w pkt 32 i 33 niniejszego wyroku.

36

W niniejszej sprawie § 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od os?b prawnych wyklucza z podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu sp?ek du?skich zyski i straty poniesione przez sta?y zak?ad z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, o ile sp?ka ta nie dokona?a wyboru systemu mi?dzynarodowego opodatkowania ??cznego przewidzianego w § 31A tej ustawy. Przepisy te maj? na celu zapobieganie podw?jnemu opodatkowaniu zysk?w i symetrycznie podw?jnemu odliczeniu strat sp?ek du?skich posiadaj?cych takie sta?e zak?ady. Zatem nale?y por?wna? sytuacj? tych sp?ek z sytuacj? sp?ek du?skich maj?cych sta?e zak?ady w Danii.

37

W tym wzgl?dzie Trybuna? orzek?, ?e w odniesieniu do ?rodk?w przewidzianych przez jedno pa?stwo cz?onkowskie w celu zapobiegania skutkom podw?jnego opodatkowania zysk?w sp?ki b?d?cej rezydentem lub ?agodzenia tych skutk?w, sp?ki posiadaj?ce sta?y zak?ad znajduj?cy si? w innym pa?stwie cz?onkowskim co do zasady nie znajduj? si? w sytuacji por?wnywalnej z sytuacj? sp?ek posiadaj?cych sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark, C?48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24; z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C?388/14, EU:C:2015:829, pkt 27).

38

Jednak?e w odniesieniu do strat poniesionych przez sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem, który zaprzesta? wszelkiej dzia?alno?ci i k?órego strat nie mo?na ju? odliczy? od jego zysku podlegaj?cego opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, w k?órym prowadzi? sw? dzia?alno??, sytuacja sp?ki b?d?cej rezydentem posiadaj?cej taki zak?ad nie jest odmienna od sytuacji sp?ki b?d?cej rezydentem posiadaj?cej sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem, w ?wietle celu polegaj?cego na zapobieganiu podw?jnemu odliczeniu strat.

39

Nale?y wreszcie podkre?li?, ?e sporne przepisy krajowe, maj?ce na celu unikanie podw?jnego opodatkowania zysk?w i podw?jnego odliczenia strat sta?ego zak?adu nieb?d?cego rezydentem d???, og?lniej rzecz bior?c, do zapewnienia adekwatno?ci opodatkowania sp?ki, k?óra posiada taki zak?ad, do jej zdolno?ci p?atniczej. Zdolno?? p?atnicza sp?ki posiadaj?cej sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem, który poni?s? ostateczne straty, jest dotkni?ta w taki sam spos?b, jak zdolno?? p?atnicza sp?ki, k?órej sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem poni?s? straty. Te dwie sytuacje s? zatem r?wnie? por?wnywalne w tym wzgl?dzie, jak stwierdzi? rzecznik generalny w pkt 59 opinii.

40

Z powy?szego wynika, ?e odmienne traktowanie rozpatrywane w post?powaniu g??wnym dotyczy obiektywnie por?wnywalnych sytuacji.

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

41

Królestwo Danii podnosi, że to odmienne traktowanie w pierwszej kolejności może być uzasadnione zachowaniem zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

42

Należy w tym zakresie stwierdzić, że dla zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi konieczne może stać się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłączenie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie dochodów, jak i strat (wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 28).

43

W niniejszym przypadku, gdyby Królestwo Danii przyznało spółkom będącym rezydentami prawo do odliczenia strat pochodzących z ich stałych zakładów znajdujących się w innych państwach członkowskich, czy w Danii, czy w państwie członkowskim, w którym zlokalizowany jest stały zakład, podczas gdy nie wybrały one międzynarodowego opodatkowania łącznego, takie uprawnienie naruszyłoby w znacznym stopniu zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim, według wyboru spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

44

W drugiej kolejności rząd duński uzasadnia odmienne traktowanie rozpatrywane w postępowaniu gównym konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego.

45

W tym względzie Trybunał przyznaje, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu zagwarantowanych w traktacie FUE. Aby jednak można było uwzględnić takie uzasadnienie, konieczne jest wykazanie bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści za pomocą określonego obciążenia podatkowego, przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu danego uregulowania (wyrok z dnia 30 czerwca 2016 r., Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

46

W niniejszym wypadku sporna korzyść podatkowa polega na możliwości zaliczenia przez spółkę będącą rezydentem, która posiada zakład również będący rezydentem, na poczet dochodu podlegającego opodatkowaniu strat tego zakładu. Paragraf 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wyklucza z tej korzyści spółki, których stały zakład znajduje się w innym państwie członkowskim, o ile nie dokonały one wyboru systemu międzynarodowego opodatkowania łącznego przewidzianego w § 31A tej ustawy.

47

Bezpośrednim odpowiednikiem tej korzyści podatkowej jest włączenie do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki będącej rezydentem ewentualnych zysków stałego zakładu będącego rezydentem. Natomiast § 8 ust. 2 owej ustawy zwalnia z podatku dochodowego od osób prawnych zyski osiągnięte przez stały zakład zlokalizowany w innym państwie członkowskim, chyba że spółka posiadająca ten zakład nie wybrała systemu międzynarodowego opodatkowania przewidzianego w § 31A tej ustawy.

48

Zatem sama treść § 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia bezpośredni związek między daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści określonym obciążeniem podatkowym.

49

Ów bezpośredni związek jest niezbędnym w świetle celu przepisów krajowych rozpatrywanych w postępowaniu głównym, które mają na celu w szczególności, jak wyjaśniono w pkt 39 niniejszego wyroku, zapewnienie adekwatności opodatkowania spółki, która posiada stały zakład niebędący rezydentem, do jej zdolności płatniczej.

50

Gdyby bowiem zezwoliła spółce posiadającej stały zakład w innym państwie członkowskim, na zaliczenie na poczet jej dochodu strat tego zakładu, bez opodatkowania jego zysków, zdolność płatnicza tej spółki byłaby systematycznie zaniżana.

51

Zachowanie spójności systemu podatkowego stanowi zatem przekonujące uzasadnienie spornego odmiennego traktowania.

52

Ponadto zapobieganie niebezpieczeństwu podwójnego odliczenia strat, nawet jeżeli nie zostało ono wyraźnie podniesione przez rząd duński, również może uzasadniać ograniczenie swobody przedsiębiorczości takie jak będące przedmiotem niniejszej sprawy (zob. podobnie wyrok z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 24).

53

Przepisy rozpatrywane w postępowaniu głównym mogą zatem zostać uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego mającymi na celu jednocześnie zrównoważony rozdział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, spójność duńskiego systemu podatkowego, a także konieczność zapobiegania ryzyku podwójnego odliczenia strat.

54

Należy jednak jeszcze zbadać, czy rozpatrywane przepisy nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia omawianych celów.

W przedmiocie proporcjonalności

55

Jak stwierdzono w pkt 26 i 27 niniejszego wyroku, spółka duńska posiadająca stały zakład niebędący rezydentem nie może odliczyć strat przypisanych temu zakładowi, chyba że skorzysta z systemu międzynarodowego opodatkowania łącznego, w poszanowaniu przesłanek związanych z tym systemem.

56

W tym względzie trzeba podkreślić, że nawet gdyby spółka będąca rezydentem mogła swobodnie określić zakres tego łącznego opodatkowania, mogłaby selektywnie zdecydować o włączeniu do niego tylko stałych zakładów niebędących rezydentami ponoszących straty, które zostałyby odliczone od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii, pozostawiając poza tym zakresem zakłady osiągające zyski i w ich własnym państwie członkowskim podlegające ewentualnie korzystniejszej stawce opodatkowania niż w Danii. Podobnie mogłoby, jaka byliby pozostawiona spółce będącej rezydentem, polegająca na zmianie zakresu międzynarodowego opodatkowania łącznego z jednego roku na inny, pozwoliłaby jej na swobodny wybór państwa członkowskiego, w którym należałoby uwzględnić straty stałego zakładu niebędącego rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 31, 32). Takie uprawnienia zagrażałyby zarówno równoważonemu rozdziałowi kompetencji podatkowych między państwa członkowskie, jak też symetrii między prawem opodatkowania zysków a uprawnieniem do odliczenia strat, zamierzonej przez duński system podatkowy.

57

Jednakże bez konieczności wypowiedzania się w sposób ogólny na temat proporcjonalnego charakteru, w świetle celów, o których mowa w pkt 41–53 niniejszego wyroku, przesłanek międzynarodowego opodatkowania łącznego przypomnianych w pkt 27 wyroku, należało przypomnieć, iż sąd odsyłający w niniejszej sprawie zastanawia się nad konieczności odmiennego traktowania spornego w postępowaniu głównym w szczególnym wypadku, w którym straty stałego zakładu niebędącego rezydentem są ostateczne.

58

Jeżeli nie istnieje już żadna możliwość odliczenia strat stałego zakładu niebędącego rezydentem w państwie członkowskim, w którym zakład ten się znajduje, nie istnieje ryzyko podwójnego odliczenia strat.

59

W podobnym wypadku przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania głównego wykraczają poza to, co jest niezbędną do sufektu celom określonym w pkt 41–53 niniejszego wyroku. Adekwatność między opodatkowaniem a zdolnością płatniczą spółki jest ponadto zagwarantowana, jeżeli spółka posiadająca stały zakład w innym państwie członkowskim jest uprawniona, w tym konkretnym wypadku, do odliczenia od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu ostatecznych strat poniesionych przez ów zakład.

60

Aby jednak nie zagroził spójności duńskiego systemu podatkowego, w celu zachowania której sporne przepisy zostałyby innymi wydane, odliczenie takich strat może zostać dopuszczone tylko pod warunkiem, że spółka będąca rezydentem dostarczy dowód ostatecznego charakteru strat, o których zaliczenie na poczet swojego dochodu wnosi (zob. podobnie wyroki: z dnia 13

grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 56; z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 27).

61

W tym względzie powinna ona wykazać, że sporne straty spełniają wymogi ustanowione przez Trybunał w pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), na który sędziowie powołują się w swoim pytaniu prejudycjalnym.

62

W pkt 55 tego wyroku Trybunał orzekł, że ograniczenie, jakie przepisy państwa członkowskiego nakładają na swobodę przedsiębiorczości, jest nieproporcjonalne w sytuacji, w której spółka niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, i po drugie, w państwie, w którym jest rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

63

Kryterium ostatecznego charakteru strat w rozumieniu pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), zostało wyjaśnione w pkt 36 wyroku z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50). Wynika z niego, że ostateczny charakter strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem można stwierdzić tylko wtedy, gdy nie osiąga ona już przychodów w państwie członkowskim siedziby. Jak długo bowiem ta spółka zależna nadal osiąga przychody – nawet nieznaczne – istnieje możliwość, że poniesione straty zostaną jeszcze zrekompensowane przyszłymi zyskami osiągniętymi w państwie członkowskim jej siedziby.

64

Z tego orzecznictwa, mającego analogiczne zastosowanie do strat stałych zakładów niebędących rezydentami wynika, że straty przypisane stałemu zakładowi niebędącemu rezydentem nabierają ostatecznego charakteru, jeżeli posiadająca go spółka wyczerpała wszelkie możliwości odliczenia tych strat, jakie oferuje jej prawo państwa członkowskiego, w którym znajduje się ten zakład, oraz zaprzestaje otrzymywać od niego jakiegokolwiek przychody, tak iż nie istnieje już żadna możliwość uwzględnienia tych strat w rzeczonym państwie członkowskim.

65

Do sądu krajowego należy ocena, czy przesłanki te zostały spełnione w wypadku fińskiego oddziału spółki Bevola.

66

W świetle całości powyższych rozważań należy odpowiedzieć na zadane pytanie, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa członkowskiego, które wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem, która nie wybrała systemu międzynarodowego opodatkowania takiego jak będący przedmiotem postępowania głównego, od jej zysku podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim, podczas gdy z

jednej strony spółka ta wyczerpała wszystkie możliwości odliczenia tych strat, jakie oferuje jej prawo państwa czonkowskiego po ożeniu tego zakładu, a z drugiej strony przestała od niego otrzymywać jakiegokolwiek przychody, tak iż nie istnieje już żadna możliwość uwzględnienia tych strat w owym państwie czonkowskim, co należy do oceny sądu krajowego.

W przedmiocie kosztów

67

Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu państwa czonkowskiego, które wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem, która nie wybrała systemu międzynarodowego opodatkowania takiego jak będący przedmiotem postępowania głównego, od jej zysku podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez stały zakład połączony w innym państwie czonkowskim, podczas gdy z jednej strony spółka ta wyczerpała wszystkie możliwości odliczenia tych strat, jakie oferuje jej prawo państwa czonkowskiego po ożeniu tego zakładu, a z drugiej strony przestała od niego otrzymywać jakiegokolwiek przychody, tak iż nie istnieje już żadna możliwość uwzględnienia tych strat w owym państwie czonkowskim, co należy do oceny sądu krajowego.

Podpisy

(*1) Język postępowania: duński.