Downloaded via the EU tax law app / web

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 4 lipca 2018 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Artyku? 49 TFUE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Krajowe uregulowanie podatkowe uzale?niaj?ce przeniesienie strat poniesionych przez znajduj?cy si? na terytorium krajowym sta?y zak?ad spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim na spó?k? b?d?c? rezydentem, nale??c? do tej samej grupy, od warunku dotycz?cego niemo?liwo?ci wykorzystania strat na potrzeby zagranicznego podatku

W sprawie C?28/17

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Østre Landsret (s?d apelacyjny dla regionu wschodniego, Dania) postanowieniem z dnia 1 listopada 2016 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 19 stycznia 2017 r., w post?powaniu:

NN A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev i S. Rodin, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2017 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu NN A/S przez A. Ottosena, advokat,

– w imieniu rz?du du?skiego przez J. Nymann-Lindegrena oraz C. Thorninga, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez S. Riisgaarda, advokat,

– w imieniu rz?du niemieckiego przez T. Henzego, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników, wspieranych przez H. Peytza, advokat,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 21 lutego 2018 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 49 TFUE.

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy NN A/S, spó?k? prawa du?skiego, a Skatteministeriet (ministerstwem ds. podatków, Dania) w przedmiocie odmowy zezwolenia przez wspomniane ministerstwo tej spó?ce na odliczenie od jej podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu strat poniesionych przez du?ski sta?y zak?ad jej szwedzkiej spó?ki zale?nej.

Ramy prawne

Prawo mi?dzynarodowe

3 Artyku? 7 ust. 1 Konwencji nordyckiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i maj?tku, zawartej w dniu 23 wrze?nia 1996 r. w Helsinkach (SopS 26/1997, zwanej dalej „konwencj? nordyck?"), stanowi:

„Dochody przedsi?biorcy jednego umawiaj?cego si? pa?stwa podlegaj? opodatkowaniu tylko w tym pa?stwie, chyba ?e przedsi?biorca ten prowadzi dzia?alno?? w drugim pa?stwie za po?rednictwem sta?ego zak?adu znajduj?cego si? w tym pa?stwie. Je?li przedsi?biorstwo prowadzi dzia?alno?? w taki sposób, to dochody przedsi?biorstwa s? opodatkowane w drugim pa?stwie wy??cznie w zakresie, w jakim mo?na je przypisa? temu sta?emu zak?adowi".

4 Na mocy art. 25 konwencji nordyckiej umawiaj?ce si? pa?stwa wybra?y zneutralizowanie podwójnego opodatkowania sta?ych zak?adów za pomoc? techniki zwanej „zaliczeniem". Z tego tytu?u pa?stwo siedziby przedsi?biorstwa przyznaje temu przedsi?biorstwu ulg? w kwocie równej podatkowi dochodowemu zap?aconemu w pa?stwie ?ród?a.

Prawo du?skie

5 Na podstawie § 31 ust. 1 selskabsskattelov (du?skiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) du?skie spó?ki nale??ce do grupy spó?ek zostaj? obowi?zkowo poddane wspólnemu opodatkowaniu. Wspólny podatek jest p?acony przez stoj?c? na czele spó?k? dominuj?c? (lub spó?k? holdingow?), je?eli jest ona podatnikiem w Danii, lub w przeciwnym przypadku przez b?d?c? rezydentem spó?k? grupy, zwan? „spó?k? zarz?dzaj?c?".

6 Krajowa integracja podatkowa opiera si? na zasadzie terytorialno?ci podatku w Danii. Na podstawie tej zasady wyniki finansowe spó?ek zale?nych i sta?ych zak?adów grupy maj?cych siedzib? poza Dani? nie s? w??czane do podlegaj?cego opodatkowaniu w Danii wyniku finansowego grupy, chyba ?e ta ostatnia wybra?a system mi?dzynarodowej integracji podatkowej na podstawie § 31A ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei zakres integracji podatkowej grupy obejmuje wszystkie spó?ki i sta?e zak?ady grupy maj?ce siedzib? w Danii.

7 Zakres ten obejmuje równie? maj?ce siedzib? w Danii sta?e zak?ady nale??ce do spó?ek grupy maj?cych siedzib? za granic?. Niemniej jednak w takim przypadku zaliczenie strat stwierdzonych po stronie du?skiego oddzia?u spó?ki, który ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, na poczet wspólnego wyniku podatkowego grupy regulowane jest szczególnymi zasadami zawartymi w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zgodnie z którym:

„Strata poniesiona przez sta?y zak?ad mo?e zosta? zaliczona na poczet dochodu innych spó?ek

wy??cznie wtedy, gdy przepisy maj?ce zastosowanie w pa?stwie obcym […], w którym spó?ka jest rezydentem, nie pozwalaj? na uwzgl?dnienie tej straty przy ustalaniu podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu tej spó?ki w pa?stwie obcym […] lub je?eli wybrano integracj? podatkow? na podstawie § 31A […]”.

8 Z uzasadnienia ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych cytowanego przez s?d odsy?aj?cy wynika, ?e celem tego przepisu jest uniemo?liwienie zaliczenia strat podatkowych wi?cej ni? jeden raz w sytuacjach transgranicznych.

9 Paragraf 5G ligningslov (ustawy o podstawie opodatkowania) stanowi:

„Podatnicy obj?ci zakresem zastosowania § 1 kildeskatteloven [(ustawy o opodatkowaniu u ?ród?a)], § 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub § 1 fondsbeskatningsloven [(ustawy o opodatkowaniu funduszy inwestycyjnych)] nie mog? odliczy? wydatków, które zgodnie z zagraniczn? ustaw? podatkow? podlegaj? odliczeniu od dochodów, które nie s? uwzgl?dniane przy ustalaniu du?skiego wyniku podatkowego. Podobnie jest, je?eli na podstawie zagranicznej ustawy podatkowej odliczenie wydatków nie mo?e zosta? przeniesione lub odliczone od dochodów spó?ek grupy [zob. § 3B skattekontrolloven (ustawy o post?powaniu podatkowym)], o ile dochody te nie zosta?y uwzgl?dnione przy ustalaniu du?skiego wyniku podatkowego”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

10 NN jest spó?k? holdingow? du?skiej grupy, która obejmuje w szczególno?ci dwie szwedzkie spó?ki zale?ne, Sverige 1 AB i Sverige 2 AB, z których ka?da jest w?a?cicielem oddzia?u w Danii, odpowiednio, C i B. Owe dwa oddzia?y zosta?y po??czone w jeden oddzia? A w drodze przeniesienia oddzia?u B do spó?ki Sverige 1 AB.

11 Grupa wybra?a, aby w Szwecji transakcja zosta?a potraktowana pod wzgl?dem podatkowym jako restrukturyzacja dzia?alno?ci, która to transakcja zdaniem s?du odsy?aj?cego nie podlega opodatkowaniu w tym pa?stwie cz?onkowskim. W zwi?zku z tym przeniesienie na oddzia? A aktywów handlowych wytworzonych przez oddzia? B nie dawa?o prawa do amortyzacji w Szwecji.

12 Z kolei w Danii po??czenie zosta?o opodatkowane jako zbycie aktywów po warto?ci rynkowej, co pozwoli?o oddzia?owi A na dokonanie amortyzacji kosztów nabycia aktywów handlowych wytworzonych przez B, a w konsekwencji – na wykazanie ujemnego wyniku finansowego za rok podatkowy 2008.

13 Niemniej jednak du?ski organ podatkowy odmówi?, aby w tym roku podatkowym straty oddzia?u A zosta?y odliczone od ca?ego zintegrowanego dochodu grupy, o co wnosi?a NN. Wspomniany organ podatkowy opar? si? na tym, ?e § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych sprzeciwia? si? temu w przypadku, gdy straty mog?y zosta? odliczone od podlegaj?cego opodatkowaniu w Szwecji wyniku finansowego spó?ki szwedzkiej b?d?cej w?a?cicielem oddzia?u.

14 Owa decyzja odmowna, utrzymana w mocy przez Landsskatteretten (krajow? komisj? podatkow?, Dania), by?a przedmiotem skargi wniesionej przez NN do Østre Landsret (s?du apelacyjnego dla regionu wschodniego, Dania).

15 W tych okoliczno?ciach s?d ten postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jakie czynniki nale?y uwzgl?dni? przy ocenie, czy spó?ki b?d?ce rezydentami, w sytuacji

takiej jak ta b?d?ca przedmiotem niniejszego post?powania, podlegaj? w dziedzinie zaliczania strat »równowa?nemu warunkowi«, który ma zastosowanie do oddzia?ów spó?ek nieb?d?cych rezydentami w rozumieniu wyroku z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532, pkt 20)?

2) Je?eli za?o?y?, ?e du?skie przepisy podatkowe nie zawieraj? ró?nic w traktowaniu, jakie wyst?powa?y w wyroku z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532), to czy zakaz dokonywania zaliczenia, takiego jak opisane powy?ej, w przypadku gdy zyski sta?ego zak?adu spó?ki nieb?d?cej rezydentem podlegaj? w?adztwu podatkowemu pa?stwa przyjmuj?cego, sam w sobie stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci przewidzianej w art. 49 TFUE, które musi by? uzasadnione poprzez odniesienie do nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego?

3) Je?eli tak, to czy takie ograniczenie mo?e by? wówczas uzasadnione interesem, jakim jest zapobieganie podwójnemu wykorzystaniu strat, lub celem, jakim jest zapewnienie zrównowa?onego rozdzia?u w?adztwa podatkowego mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, lub ??cznie obydwoma powodami?

4) Je?eli tak, to czy takie ograniczenie jest proporcjonalne?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

16 Przez swoje pytania s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on uregulowaniu krajowemu w dziedzinie opodatkowania grupy, na podstawie którego spó?kom b?d?cym rezydentami nale??cym do grupy zezwala si? na odliczenie od ich zintegrowanego wyniku finansowego strat sta?ego zak?adu b?d?cego rezydentem nale??cego do spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem nale??cej do grupy tylko w przypadku, gdy przepisy maj?ce zastosowanie w pa?stwie cz?onkowskim, w którym owa spó?ka zale?na ma siedzib?, nie pozwalaj? na odliczenie tych strat od podlegaj?cego opodatkowaniu wyniku finansowego spó?ki zale?nej.

Uwagi wst?pne

17 Swoboda przedsi?biorczo?ci, jak? art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE w przypadku spó?ek utworzonych zgodnie z przepisami pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cych statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii, prawo wykonywania dzia?alno?ci w innych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji.

18 Aby prawo danego pa?stwa cz?onkowskiego stanowi?o przeszkod? w swobodzie przedsi?biorczo?ci spó?ek, konieczne jest, aby wynika?o z niego odmienne traktowanie ze szkod? dla spó?ek, które wykonuj? t? swobod?, aby odmienne traktowanie dotyczy?o sytuacji obiektywnie porównywalnych oraz aby nie by?o ono uzasadnione nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego lub aby nie by?o ono proporcjonalne do tego 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

19 Na podstawie § 31 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych spó?ki b?d?ce rezydentami nale??ce do jednej grupy poddane s? wspólnemu opodatkowaniu. Wed?ug wyja?nie? s?du odsy?aj?cego owa krajowa integracja podatkowa grupy ma równie? co do zasady zastosowanie do du?skich sta?ych zak?adów spó?ek zagranicznych b?d?cych cz?onkami grupy.

20 Niemniej jednak na podstawie § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych strata poniesiona przez sta?y zak?ad znajduj?cy si? w Danii i nale??cy do b?d?cej cz?onkiem grupy spó?ki nieb?d?cej rezydentem mo?e zosta? zaliczony na poczet podlegaj?cego opodatkowaniu w Danii dochodu grupy tylko w przypadku, w którym owa strata nie mo?e zosta? uwzgl?dniona przy obliczaniu podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu spó?ki nieb?d?cej rezydentem na podstawie prawa pa?stwa, w którym ma ona siedzib?. Ten sam przepis stanowi, ?e warunek ten nie znajduje zastosowania w sytuacji – nieb?d?cej przedmiotem pyta? prejudycjalnych – w której grupa wybiera system mi?dzynarodowej integracji podatkowej.

21 Pytanie, czy przepis zawarty w §31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia odmienne traktowanie niekorzystne dla wykonywania swobody przedsi?biorczo?ci, stanowi przedmiot odmiennych ocen stron post?powania g?ównego.

22 Zdaniem du?skiego rz?du pytanie to wymaga odpowiedzi przecz?cej, co wynika z wyk?adni a contrario wyroku z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532).

23 W tym zakresie w sprawie zako?czonej tym wyrokiem s?d odsy?aj?cy zastanawia? si? nad zgodno?ci? ze swobod? przedsi?biorczo?ci przepisów prawa brytyjskiego uzale?niaj?cych mo?liwo?? przeniesienia za pomoc? ulgi podatkowej grupy na rzecz spó?ki b?d?cej rezydentem strat poniesionych przez b?d?cy rezydentem sta?y zak?ad spó?ki nieb?d?cej rezydentem od warunku porównywalnego do warunku ustanowionego w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

24 We wspomnianym wyroku Trybuna? orzek?, ?e taki warunek by? sprzeczny ze swobod? przedsi?biorczo?ci, poniewa? przeniesienie strat poniesionych przez spó?k? b?d?c? rezydentem na rzecz innej spó?ki b?d?cej rezydentem, nale??cej do tej samej grupy, nie podlega?o ?adnemu równowa?nemu warunkowi.

25 Tymczasem du?ski rz?d podkre?la, ?e prawo du?skie, przeciwnie, stawia taki równowa?ny warunek spó?kom b?d?cym rezydentami. W rzeczywisto?ci bowiem § 5G ustawy o podstawie opodatkowania przewiduje, ?e spó?ki nie mog? odliczy? wydatków, które na podstawie uregulowania podatkowego innego pa?stwa podlegaj? ju? odliczeniu od dochodu opodatkowanego w tym pa?stwie. Paragraf ten wy??cza równie? zaliczenie na poczet wyniku finansowego grupy podlegaj?cej opodatkowaniu w Danii strat b?d?cej rezydentem spó?ki zale?nej spó?ki nieb?d?cej rezydentem i nale??cej do grupy, je?eli owo zaliczenie strat jest mo?liwe na podstawie prawa pa?stwa cz?onkowskiego, w którym ma siedzib? spó?ka nieb?d?ca rezydentem.

26 W konsekwencji rz?d du?ski twierdzi, ?e prawo krajowe nie ustanawia pomi?dzy sta?ym zak?adem i spó?k? zale?n? odmiennego traktowania o tym samym charakterze, co do którego Trybuna? orzek? w wyroku z dnia 6 wrze?nia 2012 r., Philips Electronics UK (C?18/11, EU:C:2012:532), i? jest sprzeczne ze swobod? przedsi?biorczo?ci.

27 Skar??ca w post?powaniu g?ównym zauwa?a jednak, ?e § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia odmienne traktowanie o innym charakterze.

28 NN wyja?nia bowiem, ?e straty znajduj?cego si? w Danii sta?ego zak?adu nale??cej do grupy spó?ki b?d?cej równie? rezydentem s? odliczane bez ograniczenia od podlegaj?cego opodatkowaniu wyniku finansowego grupy w Danii. W post?powaniu g?ównym NN podkre?la, ?e je?eli du?ski sta?y zak?ad by?by w posiadaniu jednej z jego du?skich spó?ek zale?nych, straty te mog?yby zosta? zaliczone w ka?dym przypadku na poczet wyniku finansowego grupy.

29 W tym zakresie nale?y stwierdzi?, ?e sporne w post?powaniu g?ównym uregulowanie

podatkowe rzeczywi?cie ustanawia takie odmienne traktowanie. Traktowanie pod wzgl?dem podatkowym du?skiej grupy, która posiada sta?y zak?ad w Danii za po?rednictwem spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem, jest na podstawie § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mniej korzystne ni? traktowanie grupy, której wszystkie spó?ki maj? siedzib? w Danii.

30 Owo odmienne traktowanie mo?e uczyni? mniej atrakcyjnym wykonywanie swobody przedsi?biorczo?ci poprzez tworzenie spó?ek zale?nych w innych pa?stwach cz?onkowskich. Niemniej jednak tylko wówczas jest ono sprzeczne z traktatem, gdy dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

W przedmiocie porównywalno?ci sytuacji

31 Nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u porównywalno?? sytuacji transgranicznej z sytuacj? wewn?trzn? powinna by? oceniana z uwzgl?dnieniem celu zamierzonego przez rozpatrywane przepisy krajowe (wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; 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; z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel, C?20/16, EU:C:2017:488, pkt 53; a tak?e z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, pkt 32).

32 W niniejszym przypadku zarówno z postanowie? § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i z wyja?nie? rz?du du?skiego dotycz?cych tego przepisu wynika, ?e jego celem jest zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat.

33 W odniesieniu do przepisów przewidzianych przez pa?stwo cz?onkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spó?ki b?d?cej rezydentem lub ?agodzenia tego opodatkowania Trybuna? orzek?, ?e spó?ki, które posiadaj? sta?y zak?ad po?o?ony w innym pa?stwie cz?onkowskim, co do zasady nie znajduj? si? w sytuacji porównywalnej do sytuacji spó?ek posiadaj?cych sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem (wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, pkt 37).

34 W odniesieniu do przepisów maj?cych na celu zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat nale?y w zwi?zku z tym analogicznie stwierdzi?, ?e grupa, której spó?ka zale?na nieb?d?ca rezydentem posiada zak?ad b?d?cy rezydentem, nie znajduje si? ju? w sytuacji porównywalnej do sytuacji grupy, której spó?ka zale?na i jej zak?ad s? równie? rezydentami.

35 Niemniej jednak nale?y zastrzec sytuacj?, w której nie istnieje ju? ?adna mo?liwo?? odliczenia strat spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem, które to straty mo?na przypisa? sta?emu zak?adowi b?d?cemu rezydentem pa?stwa cz?onkowskiego, w którym ma siedzib? spó?ka zale?na. W rzeczywisto?ci bowiem w tym przypadku grupa, której spó?ka zale?na jest po?o?ona w innym pa?stwie cz?onkowskim, nie znajduje si? w odmiennej sytuacji ni? grupa wy??cznie krajowa pod wzgl?dem celu zapobiegania podwójnemu odliczaniu jej strat. Na zdolno?? p?atnicz? obydwu grup maj? zatem wp?yw w ten sam sposób straty ich sta?ego zak?adu b?d?cego rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, pkt 38).

36 Oczywi?cie, § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znosi odmienne traktowanie, „gdy przepisy maj?ce zastosowanie w pa?stwie obcym […], w którym spó?ka jest rezydentem, nie pozwalaj? na uwzgl?dnienie tej straty […]”, dopuszczaj?c w tym przypadku zaliczenie strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem na poczet dochodu grupy.

37 Nie mo?na jednak wykluczy?, ?e takie odliczenie, nawet je?eli zezwala na nie uregulowanie pa?stwa obcego, nie b?dzie w praktyce mo?liwe, w szczególno?ci w przypadku, gdy spó?ka zale?na nieb?d?ca rezydentem zaprzestanie ostatecznie wszelkiej dzia?alno?ci.

38 W ten sposób odmienne traktowanie, o którym mowa w pkt 29 niniejszego wyroku, mo?e przynajmniej w tym przypadku dotyczy? obiektywnie porównywalnych sytuacji.

W przedmiocie uzasadnienia i proporcjonalno?ci

39 S?d odsy?aj?cy pyta o to, czy odmienne traktowanie mo?e zosta? uzasadnione celem zapewnienia zrównowa?onego rozdzia?u w?adztwa podatkowego mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi lub celem zapobie?enia podwójnemu odliczeniu strat.

40 W tym zakresie nale?y zauwa?y?, ?e pierwszy powód nie stanowi maj?cego znaczenie dla sprawy uzasadnienia. W rzeczywisto?ci bowiem, je?eli strata, któr? mo?na przypisa? sta?emu zak?adowi, mog?aby zosta? odliczona jednocze?nie od podlegaj?cego opodatkowaniu wyniku finansowego grupy w pa?stwie cz?onkowskim, w którym znajduje si? ów sta?y zak?ad, oraz od wyniku finansowego spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem podlegaj?cego opodatkowaniu w drugim pa?stwie cz?onkowskim, taka mo?liwo?? podwójnego odliczenia nie przynosi?aby korzy?ci ?adnemu z dwóch odno?nych pa?stw cz?onkowskich ze szkod? dla drugiego. W ten sposób zrównowa?ony rozdzia? w?adztwa podatkowego pomi?dzy tymi pa?stwami nie zosta?by naruszony. Brak przepisu takiego jak przewidziany w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powodowa?by jedynie utrat? wp?ywów podatkowych po stronie jednego z dwóch pa?stw.

41 To drugie uzasadnienie, dotycz?ce zapobiegania podwójnemu odliczaniu strat, jest uzasadnieniem, na które k?adzie nacisk rz?d du?ski.

42 w tym zakresie Trybuna? orzek? ju?, ?e pa?stwa cz?onkowskie powinny by? w stanie ustanowi? przeszkod? dla zagro?enia podwójnego uwzgl?dnienia strat (wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, pkt 47; a tak?e z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, pkt 35).

43 Prawd? jest, ?e w sytuacji, w której dochody sta?ego zak?adu podlegaj? opodatkowaniu przez dwa pa?stwa cz?onkowskie, wydaje si? uzasadnione, aby wydatki tego sta?ego zak?adu mog?y zosta? odliczone od tych dochodów w jednym i w drugim systemie podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

44 Niemniej jednak istnienie takiej sytuacji nie mo?e zosta? po prostu wywnioskowane z okoliczno?ci, ?e dwa pa?stwa cz?onkowskie wykonuj? w sposób konkurencyjny swoje w?adztwo podatkowe nad wynikiem finansowym tego samego sta?ego zak?adu, co ma miejsce w post?powaniu g?ównym w przypadku Królestwa Danii i Królestwa Szwecji.

45 W rzeczywisto?ci bowiem nie mo?na pomin?? konwencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, które maj? na celu w szczególno?ci zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu. W tym zakresie, co wynika z uwag na pi?mie Komisji Europejskiej, jak równie? z odpowiedzi udzielonych przez przedstawiciela spó?ki NN na pytania przedstawione podczas rozprawy, stosunki pomi?dzy Królestwem Danii i Królestwem Szwecji s? regulowane przez konwencj? nordyck? w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

46 Otó? na podstawie art. 25 tej konwencji, je?eli osoba b?d?ca rezydentem szwedzkim osi?ga dochody, które s? opodatkowane w innym umawiaj?cym si? pa?stwie, Królestwo Szwecji zezwala

na odliczenie od podatku dochodowego kwoty odpowiadaj?cej podatkowi dochodowemu zap?aconemu w innym umawiaj?cym si? pa?stwie.

47 Bior?c pod uwag? ten mechanizm, równoleg?e wykonywanie kompetencji podatkowych Królestwa Danii i Królestwa Szwecji nie zobowi?zuje szwedzkiej spó?ki posiadaj?cej sta?y zak?ad w Danii do dwukrotnej zap?aty podatku od jej dochodów. W tych okoliczno?ciach dochodzone przez du?sk? grup?, do której nale?y spó?ka szwedzka, uprawnienie do dwukrotnego odliczenia strat takiego sta?ego zak?adu, to znaczy w jednym i w drugim krajowym systemie podatkowym, okazuje si? nieuzasadnione.

48 Paragraf 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma w szczególno?ci na celu uniemo?liwienie danej grupie dwukrotnego skorzystania z tej samej straty. W braku takiego przepisu, jak zauwa?y? rzecznik generalny w pkt 75 opinii, sytuacja transgraniczna przyznawa?aby nieuzasadnion? korzy?? w stosunku do porównywalnej sytuacji krajowej, w której podwójne odliczenie nie jest mo?liwe. Odmienne traktowanie ustanowione przez przepisy krajowe okazuje si? w ten sposób uzasadnione.

49 Konieczne jest jeszcze, aby owo odmienne traktowanie by?o proporcjonalne do jego celu, o czym przypomniano w pkt 18 niniejszego wyroku.

50 Otó? przepis taki jak ten ustanowiony w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wykracza?by poza to, co jest konieczne w celu zapobiegania podwójnemu odliczeniu strat, w przypadku, w którym skutkowa?by on pozbawieniem grupy wszelkiej mo?liwo?ci odliczenia straty oddzia?u b?d?cego rezydentem w konfiguracji transgranicznej takiej jak omawiana w post?powaniu g?ównym.

51 Tak mo?e by? zdaniem s?du odsy?aj?cego w sprawie w post?powaniu g?ównym.

52 W rzeczywisto?ci bowiem, poniewa? strata poniesiona w Danii przez sta?y zak?ad szwedzkiej spó?ki zale?nej NN podlega co do zasady odliczeniu od podlegaj?cego opodatkowaniu wyniku finansowego owej spó?ki zale?nej w Szwecji, nie mo?e ona zosta? odliczona od wyniku finansowego grupy podlegaj?cego opodatkowaniu w Danii na podstawie przepisu zawartego w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

53 Niemniej jednak w sprawie w post?powaniu g?ównym strata wynika z po??czenia dwóch du?skich oddzia?ów grupy oraz z wyboru dokonanego przez grup? – na co zezwala prawo szwedzkie – aby owo po??czenie zosta?o potraktowane pod wzgl?dem podatkowym w Szwecji jako restrukturyzacja dzia?alno?ci, niepodlegaj?ca opodatkowaniu z tego tytu?u w Szwecji. Skutkuje to tym, ?e zaliczenie straty do wyniku finansowego szwedzkiej spó?ki zale?nej nie b?dzie w praktyce mo?liwe.

54 W podobnym przypadku przepisy krajowe omawiane w post?powaniu g?ównym, które skutkuj? zdaniem s?du odsy?aj?cego pozbawieniem du?skiej grupy wszelkiej rzeczywistej mo?liwo?ci odliczenia strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu jej spó?ki zale?nej, naruszaj? zasad? proporcjonalno?ci.

55 Zasada ta by?aby z kolei przestrzegana, je?eli zaliczenie na poczet wyniku finansowego du?skiej grupy straty b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu jej spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem by?oby dopuszczalne w drodze odst?pstwa od § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, w której grupa wykaza?aby, ?e owo zaliczenie wspomnianej straty na poczet wyniku finansowego jej spó?ki zale?nej jest rzeczywi?cie niemo?liwe w innym pa?stwie cz?onkowskim.

56 Do s?du odsy?aj?cego nale?y ocena, czy tak jest w sprawie w post?powaniu g?ównym w odniesieniu do du?skiego oddzia?u szwedzkiej spó?ki zale?nej NN.

57 W zwi?zku z tym s?dowi odsy?aj?cemu nale?y odpowiedzie?, i? art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e co do zasady nie sprzeciwia si? on przepisom krajowym, takim jak omawiane w post?powaniu g?ównym, na podstawie których b?d?cym rezydentami spó?kom grupy zezwala si? na odliczenie od ich zintegrowanego wyniku finansowego strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem tej grupy jedynie w przypadku, w którym przepisy znajduj?ce zastosowanie w pa?stwie cz?onkowskim, w którym owa spó?ka zale?na ma swoj? siedzib?, nie pozwalaj? na odliczenie tych strat od wyniku finansowego tej spó?ki, je?eli stosowanie tych przepisów jest powi?zane ze stosowaniem konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zezwalaj?cej w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim na odliczenie od podatku dochodowego nale?nego od spó?ki zale?nej kwoty odpowiadaj?cej podatkowi zap?aconemu w pa?stwie cz?onkowskim, na terytorium którego ów sta?y zak?ad jest po?o?ony, z tytu?u dzia?alno?ci tego zak?adu. Niemniej jednak art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on takim przepisom, je?eli ich stosowanie skutkuje pozbawieniem tej grupy wszelkiej rzeczywistej mo?liwo?ci odliczenia wspomnianych strat od jej zintegrowanego wyniku finansowego, podczas gdy zaliczenie tych samych strat na poczet wyniku finansowego spó?ki zale?nej jest niemo?liwe w pa?stwie cz?onkowskim, na terytorium którego ma ona swoj? siedzib?, czego weryfikacja nale?y do s?du odsy?aj?cego.

W przedmiocie kosztów

58 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e co do zasady nie sprzeciwia si? on przepisom krajowym, takim jak omawiane w post?powaniu g?ównym, na podstawie których b?d?cym rezydentami spó?kom grupy zezwala si? na odliczenie od ich zintegrowanego wyniku finansowego strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu spó?ki zale?nej nieb?d?cej rezydentem tej grupy jedynie w przypadku, w którym przepisy znajduj?ce zastosowanie w pa?stwie cz?onkowskim, w którym owa spó?ka zale?na ma swoj? siedzib?, nie pozwalaj? na odliczenie tych strat od wyniku finansowego tej spó?ki, je?eli stosowanie tych przepisów jest powi?zane ze stosowaniem konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zezwalaj?cej w tym ostatnim pa?stwie cz?onkowskim na odliczenie od podatku dochodowego nale?nego od spó?ki zale?nej kwoty odpowiadaj?cej podatkowi zap?aconemu w pa?stwie cz?onkowskim, na terytorium którego ów sta?y zak?ad jest po?o?ony, z tytu?u dzia?alno?ci tego zak?adu. Niemniej jednak art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwia si? on takim przepisom, je?eli ich stosowanie skutkuje pozbawieniem tej grupy wszelkiej rzeczywistej mo?liwo?ci odliczenia wspomnianych strat od jej zintegrowanego wyniku finansowego, podczas gdy zaliczenie tych samych strat na poczet wyniku finansowego spó?ki zale?nej jest niemo?liwe w pa?stwie cz?onkowskim, na terytorium którego ma ona swoj? siedzib?, czego weryfikacja nale?y do s?du odsy?aj?cego.

Podpisy

* J?zyk post?powania: du?ski.