

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (pierwsza izba)

z dnia 4 lipca 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 49 TFUE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Krajowe uregulowanie podatkowe uzależniające przeniesienie strat poniesionych przez znajdujący się na terytorium krajowym stały zakład spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim na spółkę będącą rezydentem, należąca do tej samej grupy, od warunku dotyczącego niemożliwości wykorzystania strat na potrzeby zagranicznego podatku

W sprawie C-28/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny dla regionu wschodniego, Dania) postanowieniem z dnia 1 listopada 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 stycznia 2017 r., w postępowaniu:

NN A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, C.G. Fernlund, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Campos Sánchez-Bordona,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu NN A/S przez A. Ottosena, advokat,
- w imieniu rządu duńskiego przez J. Nymann-Lindegrena oraz C. Thorninga, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez S. Riisgaard, advokat,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez H. Peytza, advokat,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 21 lutego 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 NN A/S, spółką prawa duńskiego, a Skatteministeriet (ministerstwem ds. podatków, Dania) w przedmiocie odmowy zezwolenia przez wspomniane ministerstwo tej spółce na odliczenie od jej podlegającego opodatkowaniu dochodu strat poniesionych przez duński stały zakład jej szwedzkiej spółki zależnej.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

- 3 Artykuł 7 ust. 1 Konwencji nordyckiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, zawartej w dniu 23 września 1996 r. w Helsinkach (SopS 26/1997, zwanej dalej „konwencją nordycką”), stanowi:

„Dochody przedsiębiorcy jednego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorca ten prowadzi działalność w drugim państwie za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się w tym państwie. Jeżeli przedsiębiorstwo prowadzi działalność w taki sposób, to dochody przedsiębiorstwa są opodatkowane w drugim państwie wyjątkowo w zakresie, w jakim można je przypisać temu stałemu zakładowi”.

- 4 Na mocy art. 25 konwencji nordyckiej umawiającego się państwa wybrały zneutralizowanie podwójnego opodatkowania stałych zakładów za pomocą techniki zwanej „zaliczeniem”. Z tego tytułu państwo siedziby przedsiębiorstwa przyznaje temu przedsiębiorstwu ulgę w kwocie równej podatki dochodowemu zapłaconemu w państwie źródła.

Prawo duńskie

- 5 Na podstawie § 31 ust. 1 selskabsskattelov (duńskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) duńskie spółki należą do grupy spółek zostają obowiązkowo poddane wspólnemu opodatkowaniu. Wspólny podatek jest płacony przez stojącą na czele spółki dominującą (lub spółkę holdingową), jeżeli jest ona podatnikiem w Danii, lub w przeciwnym przypadku przez będącego rezydentem spółki grupy, zwaną „spółką zarządzającą”.
- 6 Krajowa integracja podatkowa opiera się na zasadzie terytorialności podatku w Danii. Na podstawie tej zasady wyniki finansowe spółek zależnych i stałych zakładów grupy mających siedzibę poza Danią nie są wliczane do podlegającego opodatkowaniu w Danii wyniku finansowego grupy, chyba że ta ostatnia wybrała system międzynarodowej integracji podatkowej na podstawie § 31A ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Z kolei zakres integracji podatkowej grupy obejmuje wszystkie spółki i stałe zakłady grupy mające siedzibę w Danii.
- 7 Zakres ten obejmuje również mające siedzibę w Danii stałe zakłady należące do spółek grupy mających siedzibę za granicą. Niemniej jednak w takim przypadku zaliczenie strat stwierdzonych po stronie duńskiego oddziału spółki, który ma siedzibę w innym państwie członkowskim, 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 stały zakład może zostać zaliczona na poczet dochodu innych spółek

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 wnios?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?powaj? 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 obydwoj?ma 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 stały zakład znajdujący się w Danii i należącej do białej członkiem grupy spółki niebędącej rezydentem może zostać zaliczony na poczet podlegającego opodatkowaniu w Danii dochodu grupy tylko w przypadku, w którym owa strata nie może zostać uwzględniona przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki niebędącej rezydentem na podstawie prawa państwa, w którym ma ona siedzibę. Ten sam przepis stanowi, że warunek ten nie znajduje zastosowania w sytuacji – niebędącej przedmiotem pytań prejudycjalnych – w której grupa wybiera system międzynarodowej 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 przedsiębiorczości, stanowi przedmiot odmiennych ocen stron postępowania głównego.

22 Zdaniem duńskiego rzędu pytanie to wymaga odpowiedzi przeczącej, co wynika z wykładni a contrario wyroku z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532).

23 W tym zakresie w sprawie zakończonej tym wyrokiem sąd odsyłający zastanawia się nad zgodnością ze swobodą przedsiębiorczości przepisów prawa brytyjskiego uzależniających możliwość przeniesienia za pomocą ulgi podatkowej grupy na rzecz spółki białej rezydentem strat poniesionych przez białego rezydentem stały zakład spółki niebędącej rezydentem od warunku porównywalnego do warunku ustanowionego w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

24 We wspomnianym wyroku Trybunał orzekł, że taki warunek byłby sprzeczny ze swobodą przedsiębiorczości, ponieważ przeniesienie strat poniesionych przez spółkę białego rezydentem na rzecz innej spółki białej rezydentem, należącej do tej samej grupy, nie podlegało żadnemu równoważnemu warunkowi.

25 Tymczasem duński rząd podkreśla, że prawo duńskie, przeciwnie, stawia taki równoważny warunek spółkom białym rezydentami. W rzeczywistości bowiem § 5G ustawy o podstawie opodatkowania przewiduje, że spółki nie mogą odliczyć wydatków, które na podstawie uregulowania podatkowego innego państwa podlegają już odliczeniu od dochodu opodatkowanego w tym państwie. Paragraf ten wyłącza również zaliczenie na poczet wyniku finansowego grupy podlegającej opodatkowaniu w Danii strat białej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem i należącej do grupy, jeżeli owo zaliczenie strat jest możliwe na podstawie prawa państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka niebędąca rezydentem.

26 W konsekwencji rząd duński twierdzi, że prawo krajowe nie ustanawia pomiędzy stałym zakładem i spółką zależną odmiennego traktowania o tym samym charakterze, co do którego Trybunał orzekł w wyroku z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532), i jest sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości.

27 Skarżący w postępowaniu głównym zauważa jednak, że § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustanawia odmienne traktowanie o innym charakterze.

28 NN wyjaśnia bowiem, że straty znajdującego się w Danii stałego zakładu należącej do grupy spółki białej również rezydentem są odliczane bez ograniczenia od podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego grupy w Danii. W postępowaniu głównym NN podkreśla, że jeżeli duński stały zakład byłby w posiadaniu jednej z jego duńskich spółek zależnych, straty te mogłyby zostać zaliczone w każdym przypadku na poczet wyniku finansowego grupy.

29 W tym zakresie należy stwierdzić, że sporne w postępowaniu głównym uregulowanie

podatkowe rzeczywiście ustanawia takie odmienne traktowanie. Traktowanie pod względem podatkowym duńskiej grupy, która posiada stały zakład w Danii za pośrednictwem spółki zależnej niebędącej rezydentem, jest na podstawie § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mniej korzystne niż traktowanie grupy, której wszystkie spółki mają siedzibę w Danii.

30 Owo odmienne traktowanie może uczynić mniej atrakcyjnym wykonywanie swobody przedsiębiorczości poprzez tworzenie spółek zależnych w innych państwach członkowskich. Niemniej jednak tylko wówczas jest ono sprzeczne z traktatem, gdy dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych.

W przedmiocie porównywalności sytuacji

31 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną powinna być oceniana z uwzględnieniem 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 także 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 postanowień § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i z wyjaśnienia rzędu duńskiego dotyczących tego przepisu wynika, że jego celem jest zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat.

33 W odniesieniu do przepisów przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spółki będącej rezydentem lub uogodzenia tego opodatkowania Trybunał orzekł, że spółki, które posiadają stały zakład poza granicami państwa członkowskiego, co do zasady nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji spółek posiadających stały zakład będący 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 mających na celu zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat należy w związku z tym analogicznie stwierdzić, że grupa, której spółka zależna niebędąca rezydentem posiada zakład będący rezydentem, nie znajduje się już w sytuacji porównywalnej do sytuacji grupy, której spółka zależna i jej zakład są również rezydentami.

35 Niemniej jednak należy zastrzec sytuację, w której nie istnieje już żadna możliwość odliczenia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem, które to straty można przypisać stałemu zakładowi będącemu rezydentem państwa członkowskiego, w którym ma siedzibę spółka zależna. W rzeczywistości bowiem w tym przypadku grupa, której spółka zależna jest poza granicami państwa członkowskiego, nie znajduje się w odmiennej sytuacji niż grupa wyjątkowo krajowa pod względem celu zapobiegania podwójnemu odliczaniu jej strat. Na zdolność pątnicz obydwo grup mają zatem wpływ w ten sam sposób straty ich stałego zakładu będącego 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 Oczywiście, § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych znosi odmienne traktowanie, „gdy przepisy mające zastosowanie w państwie obcym [...], w którym spółka jest rezydentem, nie pozwalają na uwzględnienie tej straty [...]”, dopuszczając w tym przypadku zaliczenie strat będącego rezydentem stałego zakładu spółki zależnej niebędącej rezydentem na poczet dochodu grupy.

37 Nie można jednak wykluczyć, że takie odliczenie, nawet jeżeli zezwala na nie uregulowanie państwa obcego, nie będzie w praktyce możliwe, w szczególności w przypadku, gdy spółka zależna niebędąca rezydentem zaprzestanie ostatecznie wszelkiej działalności.

38 W ten sposób odmienne traktowanie, o którym mowa w pkt 29 niniejszego wyroku, może przynajmniej w tym przypadku dotyczyć obiektywnie porównywalnych sytuacji.

W przedmiocie uzasadnienia i proporcjonalności

39 Sąd odsyłający pyta o to, czy odmienne traktowanie może zostać uzasadnione celem zapewnienia równoważonego rozdziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi lub celem zapobieżenia podwójnemu odliczeniu strat.

40 W tym zakresie należy zauważyć, że pierwszy powód nie stanowi mającego znaczenie dla sprawy uzasadnienia. W rzeczywistości bowiem, jeżeli strata, którą można przypisać stałemu zakładowi, mogłaby zostać odliczona jednocześnie od podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego grupy w państwie członkowskim, w którym znajduje się ów stały zakład, oraz od wyniku finansowego spółki zależnej niebędącej rezydentem podlegającego opodatkowaniu w drugim państwie członkowskim, taka możliwość podwójnego odliczenia nie przynosiłaby korzyści żadnemu z dwóch odnośnych państw członkowskich ze szkody dla drugiego. W ten sposób równoważony rozdział wadztwa podatkowego pomiędzy tymi państwami nie zostałby naruszony. Brak przepisu takiego jak przewidziany w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych powodowałby jedynie utratę wpływów podatkowych po stronie jednego z dwóch państw.

41 To drugie uzasadnienie, dotyczące zapobiegania podwójnemu odliczaniu strat, jest uzasadnieniem, na które kładzie nacisk rzędu.

42 w tym zakresie Trybunał orzekł już, że państwa członkowskie powinny być w stanie ustanowić przeszkodę dla zagrożenia podwójnego uwzględnienia strat (wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 47; a także z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 35).

43 Prawdą jest, że w sytuacji, w której dochody stałego zakładu podlegają opodatkowaniu przez dwa państwa członkowskie, wydaje się uzasadnione, aby wydatki tego stałego zakładu mogły zostać odliczone od tych dochodów w jednym i w drugim systemie podatkowym zgodnie z przepisami krajowymi.

44 Niemniej jednak istnienie takiej sytuacji nie może zostać po prostu wywnioskowane z okoliczności, że dwa państwa członkowskie wykonują w sposób konkurencyjny swoje wadztwo podatkowe nad wynikiem finansowym tego samego stałego zakładu, co ma miejsce w postępowaniu głównym w przypadku Królestwa Danii i Królestwa Szwecji.

45 W rzeczywistości bowiem nie można pominąć konwencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, które mają na celu w szczególności zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu. W tym zakresie, co wynika z uwag na piśmie Komisji Europejskiej, jak również z odpowiedzi udzielonych przez przedstawiciela spółki NN na pytania przedstawione podczas rozprawy, stosunki pomiędzy Królestwem Danii i Królestwem Szwecji są regulowane przez konwencję nordycką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

46 Otóż na podstawie art. 25 tej konwencji, jeżeli osoba będąca rezydentem szwedzkim osiąga dochody, które są opodatkowane w innym umawiającym się państwie, Królestwo Szwecji zezwala

na odliczenie od podatku dochodowego kwoty odpowiadającej podatkowi dochodowemu zapłaconemu w innym umawiającym się państwie.

47 Biorąc pod uwagę ten mechanizm, równoległe wykonywanie kompetencji podatkowych Królestwa Danii i Królestwa Szwecji nie zobowiązuje szwedzkiej spółki posiadającej stały zakład w Danii do dwukrotnej zapłaty podatku od jej dochodów. W tych okolicznościach dochodzone przez duńską grupę, do której należy spółka szwedzka, uprawnienie do dwukrotnego odliczenia strat takiego stałego zakładu, to znaczy w jednym i w drugim krajowym systemie podatkowym, okazuje się nieuzasadnione.

48 Paragraf 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma w szczególności na celu uniemożliwienie danej grupie dwukrotnego skorzystania z tej samej straty. W braku takiego przepisu, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 75 opinii, sytuacja transgraniczna przyznawałaby nieuzasadnione korzyści w stosunku do porównywalnej sytuacji krajowej, w której podwójne odliczenie nie jest możliwe. Odmienne traktowanie ustanowione przez przepisy krajowe okazuje się w ten sposób uzasadnione.

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

50 Otóż przepis taki jak ten ustanowiony w § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wykraczałoby poza to, co jest konieczne w celu zapobiegania podwójnemu odliczeniu strat, w przypadku, w którym skutkowałoby on pozbawieniem grupy wszelkiej możliwości odliczenia strat oddziału będącego rezydentem w konfiguracji transgranicznej takiej jak omawiana w postępowaniu głównym.

51 Tak może być zdaniem sądu odsyłającego w sprawie w postępowaniu głównym.

52 W rzeczywistości bowiem, ponieważ strata poniesiona w Danii przez stały zakład szwedzkiej spółki zależnej NN podlega co do zasady odliczeniu od podlegającego opodatkowaniu wyniku finansowego owej spółki zależnej w Szwecji, nie może ona zostać odliczona od wyniku finansowego grupy podlegającego 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 postępowaniu głównym strata wynika z połączenia dwóch duńskich oddziałów grupy oraz z wyboru dokonanego przez grupę – na co zezwala prawo szwedzkie – aby owo połączenie zostało potraktowane pod względem podatkowym w Szwecji jako restrukturyzacja działalności, niepodlegająca opodatkowaniu z tego tytułu w Szwecji. Skutkuje to tym, że zaliczenie straty do wyniku finansowego szwedzkiej spółki zależnej nie będzie w praktyce możliwe.

54 W podobnym przypadku przepisy krajowe omawiane w postępowaniu głównym, które skutkują zdaniem sądu odsyłającego pozbawieniem duńskiej grupy wszelkiej rzeczywistej możliwości odliczenia strat będącego rezydentem stałego zakładu jej spółki zależnej, naruszają zasadę proporcjonalności.

55 Zasada ta byłaby z kolei przestrzegana, jeżeli zaliczenie na poczet wyniku finansowego duńskiej grupy straty będącego rezydentem stałego zakładu jej spółki zależnej niebędącego rezydentem byłoby dopuszczalne w drodze odstąpienia od § 31 ust. 2 zdanie drugie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w sytuacji, w której grupa wykazałaby, że owo zaliczenie wspomnianej straty na poczet wyniku finansowego jej spółki zależnej jest rzeczywiście niemożliwe w innym państwie członkowskim.

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 sp?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 sp?kom grupy zezwala si? na odliczenie od ich zintegrowanego wyniku finansowego strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu sp?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 sp?ka zale?na ma swoj? siedzib?, nie pozwalaj? na odliczenie tych strat od wyniku finansowego tej sp?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 sp?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 sp?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 sp?kom grupy zezwala si? na odliczenie od ich zintegrowanego wyniku finansowego strat b?d?cego rezydentem sta?ego zak?adu sp?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 sp?ka zale?na ma swoj? siedzib?, nie pozwalaj? na odliczenie tych strat od wyniku finansowego tej sp?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 sp?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 sp?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

* Język postępowania: duński.