

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŹU (czwarta izba)

z dnia 27 lutego 2020 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Artykuł 49 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Przeniesienie siedziby faktycznego zarządu spółki do państwa członkowskiego innego niż państwo utworzenia spółki – Przeniesienie rezydencji podatkowej do tego innego państwa członkowskiego – Uregulowanie krajowe niepozwalające na uwzględnienie straty podatkowej poniesionej w państwie członkowskim utworzenia przed przeniesieniem siedziby

W sprawie C-405/18

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) postanowieniem z dnia 31 maja 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 czerwca 2018 r., w postępowaniu:

AURES Holdings a.s.

przeciwko

Odvolací finanční ředitelství,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, S. Rodin, D. Šváby, K. Jürimäe (sprawozdawca) i N. Piçarra, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 12 czerwca 2019 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu AURES Holdings a.s. – M. Olík, advokát,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i O. Serdula, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego – początkowo J. Möller, R. Kanitz i T. Henze, a następnie J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – S. Jiménez García, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego – E. de Moustier i C. Mosser, w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, wspierana przez P. Gentilego, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego – K. Bulterman, H.S. Gijzen i L. Noort, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego – C. Meyer-Seitz, A. Falk, H. Shev, J. Lundberg i H. Eklinder, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa – początkowo R. Fadoju i F. Shibli, następnie F. Shibli, wspierani przez B. McGurka, D. Yatesa i L. Ruxandu, barristers,
- w imieniu Komisji Europejskiej – M. Salyková, N. Gossement, H. Støvlbæk i L. Malferrari, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 października 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49, 52 i 54 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy AURES Holdings a.s. a Odvolací finanční úřad (dyrekcja odwoławcza ds. finansów, Republika Czeska, zwana dalej „dyrekcja odwoławcza”) w przedmiocie odmówienia przez ów organ umóliwienia tej spółce odliczenia straty podatkowej poniesionej przez nią w państwie czeskim innym niż Republika Czeska.

Ramy prawne

3 Paragraf 34 zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ustawy nr 586/1992 o podatku dochodowym), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu gównym (zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”), zatytułowany „Elementy podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania”, w ust. 1 przewiduje:

„Strata podatkowa, która powstała i została ustalona za poprzedni okres podatkowy lub za jego część, może zostać odliczona od podstawy opodatkowania, maksymalnie w ciągu pięciu kolejnych okresów podatkowych następujących bezpořrednio po okresie, za który została ustalona strata [...]”.

4 Paragraf 38n tej ustawy, zatytułowany „Straty podatkowe”, stanowi w ust. 1 i 2:

„(1) Jeżeli wydatki (koszty), dostosowane zgodnie z § 23, przekraczają dochody, dostosowane zgodnie z tym paragrafem, stwierdzona różnica odpowiada stracie podatkowej.

(2) Strata podatkowa jest traktowana jak podatek. Jednakże strata podatkowa poniesiona i ustalona po stronie spółki będącej podatnikiem, która zostaje rozwiązana bez likwidacji, nie podlega przeniesieniu na jej następcę prawnego, z wyjątkiem przypadków przewidzianych w § 23a ust. 5 lit. b) i § 23c ust. 8 lit. b). Strata podatkowa ustala organ podatkowy. Obniżenie straty podatkowej jest traktowane w taki sam sposób jak podwyższenie podatku. Zwiększenie straty podatkowej jest traktowane w taki sam sposób jak obniżenie podatku. Kwota straty podatkowej jest zaokrąglana do wyższej jednostki”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

5 AURES Holdings, dawniej AAA Auto International a.s., jest następcę prawnym AAA Auto Group NV, spółki utworzonej na podstawie prawa niderlandzkiego, której statutowa siedziba i siedziba faktycznego zarządu znajdują się w Niderlandach, co czyniło z niej niderlandzkiego rezydenta podatkowego (dalej również jako „Aures”).

6 Za rok podatkowy 2007 Aures poniosła w Niderlandach stratę w wysokości 2 792 187 EUR, która została ustalona przez niderlandzkie organy podatkowe na podstawie przepisów podatkowych tego państwa czonkowskiego.

7 W dniu 1 stycznia 2008 r. Aures utworzyła w Republice Czeskiej oddział, który zgodnie z prawem czeskim stanowi stały zakład tej spółki pozbawiony własnej osobowości prawnej, którego działalność podlega opodatkowaniu w tym państwie czonkowskim.

8 W dniu 1 stycznia 2009 r. Aures przeniósł siedzibę faktycznego zarządu z Niderlandów do Republiki Czeskiej, a dodatkowo na adres rzeczoności oddziału. Z uwagi na to przeniesienie Aures przeniósł również swoją rezydencję podatkową z Niderlandów do Republiki Czeskiej ze skutkiem od tego samego dnia. Od tej pory cała jej działalność prowadzi za pośrednictwem tego oddziału.

9 Aures zachowała natomiast swoją siedzibę statutową i wpis do rejestru handlowego w Amsterdamie (Niderlandy). W związku z tym, jeżeli chodzi o jej stosunki wewnętrzne, nadal podlega ona prawu niderlandzkiemu.

10 Biorąc pod uwagę to przeniesienie siedziby faktycznego zarządu i tym samym rezydencji podatkowej, Aures wystąpiła do czeskich organów podatkowych o możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, do którego zapłaty byłaby zobowiązana za rok podatkowy 2012, straty poniesionej przez nią w Niderlandach za rok podatkowy 2007.

11 Po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego i regulacyjnego wszczętego w dniu 19 marca 2014 r. czeski organ podatkowy uznał, że owa strata nie może być powoływana jako element podlegający odliczeniu od podstawy opodatkowania na podstawie § 38n ustawy o podatku dochodowym. Zdaniem tego organu Aures, jako czeski rezydent podatkowy, podlega opodatkowaniu z tytułu swoich dochodów globalnych zgodnie z czeskimi przepisami podatkowymi. Jednakże może ona odliczyć od podstawy opodatkowania jedynie stratę pochodzącą z działalności gospodarczej w Republice Czeskiej, która została ustalona zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, ponieważ ustawa ta nie reguluje odliczenia straty podatkowej w przypadku zmiany rezydencji podatkowej i nie pozwala na przeniesienie takiej straty z państwa czonkowskiego innego niż Republika Czeska.

12 W związku z tym w decyzji w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 11 września 2014 r. czeski organ podatkowy określił podatek dochodowy od osób prawnych

należny od Aures za rok podatkowy 2012 bez odliczania od podstawy opodatkowania tym podatkiem straty poniesionej w roku podatkowym 2007.

13 Aures wniosła odwołanie od tej decyzji, które zostało oddalone przez dyrekcję odwoławczą, a następnie skargę do Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze, Republika Czeska), która również została oddalona.

14 Czeski organ podatkowy, dyrekcja odwoławcza i Městský soud v Praze (sąd miejski w Pradze), po pierwsze, wskazały, że ani ustawa o podatku dochodowym, ani umowa zawarta w dniu 22 listopada 1974 r. między Czechosłowacką Republiką Socjalistyczną a Królestwem Niderlandów o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikaniu opodatkowania w dziedzinie podatków od dochodu i majątku, w wersji obowiązującej w dniu 31 maja 2013 r., nie pozwalają na transgraniczne przeniesienie straty podatkowej przy przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu spółki, z wyjątkiem szczególnych przypadków, które nie mają znaczenia w niniejszej sprawie. Przepisy ogólne zawarte w §§ 34 i 38n tej ustawy nie pozwalają na odliczenie straty, która nie została ustalona zgodnie z przepisami czeskimi.

15 Po drugie, owe organy i sąd uznały, że wbrew argumentom Aures niemożliwe odliczenia rozpatrywanej straty nie byłaby sprzeczna ze swobodą przedsiębiorczości. Ich zdaniem przywołane przez Aures wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), a także z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84), dotyczą sytuacji obiektywnie odmiennych od sytuacji rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Powołując się na wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), dyrekcja odwoławcza uznała, że w sprawie w postępowaniu głównym istnieje rzeczywiste ryzyko podwójnego uwzględnienia straty podatkowej poniesionej za rok podatkowy 2007.

16 Aures wniosła skargę kasacyjną na orzeczenie Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze) do Nejvyšší správní soud (najwyższego sądu administracyjnego, Republika Czeska).

17 Przed tym sądem Aures podniosła, że transgraniczne przeniesienie siedziby faktycznego zarządu wchodzi w zakres wykonywania swobody przedsiębiorczości oraz że brak możliwości odliczenia przez nią w Republice Czeskiej straty poniesionej z tytułu roku podatkowego 2007, której nie może ona już uwzględnić w Niderlandach, stanowi nieuzasadnione ograniczenie tej swobody.

18 Sąd ten podkreśla, że ustawa o podatku dochodowym nie pozwala spółce, która podobnie jak Aures przeniosła do Republiki Czeskiej siedzibę faktycznego zarządu z innego państwa członkowskiego, na uwzględnienie straty podatkowej poniesionej w tym ostatnim państwie. Przeniesienie straty podatkowej jest możliwe jedynie w ramach transakcji transgranicznych, do których konkretnie odnosi się ta ustawa i które nie mają znaczenia dla sprawy w postępowaniu głównym.

19 Sąd odsyłający uważa, że w związku z tym w celu rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym konieczne jest rozważenie argumentów dotyczących swobody przedsiębiorczości.

20 W tym względzie, po pierwsze, należałoby ustalić, czy swoboda ta ma zastosowanie do przypadku transgranicznego przeniesienia siedziby faktycznego zarządu spółki.

21 Po drugie, należałoby zbadać, czy uregulowanie krajowe, które nie zezwala spółce na uwzględnienie w przyjmującym państwie członkowskim straty poniesionej w państwie członkowskim pochodzenia przed przeniesieniem siedziby jej faktycznego zarządu do przyjmującego państwa członkowskiego, jest zgodne ze wspomnianą swobodą. Zwracając

uwag?, że dziedzina podatków bezpo?rednich nie jest co do zasady przedmiotem harmonizacji i pozostaje w gestii pa?stw cz?onkowskich, s?d odsy?aj?cy zastanawia si?, czy ta sama swoboda oznacza, że przeniesienie rezydencji podatkowej z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do innego powinno zawsze by? neutralne z podatkowego punktu widzenia.

22 W tych okoliczno?ciach Nejvyšší správní soud (najwy?szy s?d administracyjny) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy swoboda przedsi?biorczo?ci w rozumieniu art. 49 [TFUE] obejmuje swym zakresem, bez konieczno?ci czynienia dalszych ustale?, samo przeniesienie miejsca sprawowania zarz?du spó?k? z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do drugiego?

2) W razie udzielenia na pierwsze pytanie odpowiedzi twierd?cej: czy w sprzeczno?ci z art. 49, 52 i 54 [TFUE] pozostaje regulacja krajowa, która w sytuacji przeniesienia miejsca wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej b?d?, ewentualnie, miejsca sprawowania zarz?du do Republiki Czeskiej nie umo?liwia podmiotowi z innego pa?stwa cz?onkowskiego odliczenia strat podatkowej powsta?ej w tym innym pa?stwie cz?onkowskim?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

23 Poprzez pytanie pierwsze s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, że spó?ka utworzona zgodnie z prawem jednego pa?stwa cz?onkowskiego, która przenosi siedzib? faktycznego zarz?du do innego pa?stwa cz?onkowskiego, przy czym przeniesienie to nie wp?ywa na jej status spó?ki utworzonej zgodnie z prawem pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego, mo?e powo?a? si? na ten artyku? w celu zakwestionowania odmówienia jej w innym pa?stwie cz?onkowskim przeniesienia strat powsta?ych przed owym przeniesieniem siedziby.

24 Nale?y bowiem zaznaczy?, że art. 49 TFUE w zwi?zku z art. 54 TFUE zapewnia swobod? przedsi?biorczo?ci spó?kom za?o?onym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym swoj? statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówne przedsi?biorstwo na terytorium Unii Europejskiej.

25 W szczegó?lno?ci Trybuna? orzek? ju?, że spó?ka utworzona zgodnie z prawem jednego pa?stwa cz?onkowskiego, która przenosi siedzib? faktycznego zarz?du do innego pa?stwa cz?onkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spó?ki pierwszego pa?stwa cz?onkowskiego, mo?e powo?a? si? na art. 49 TFUE w szczegó?lno?ci w celu podwa?enia skutków podatkowych zwi?zanych z tym przeniesieniem w pa?stwie cz?onkowskim pochodzenia (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 33).

26 Podobnie taka spó?ka mo?e w takich okoliczno?ciach powo?a? si? na art. 49 TFUE w celu podwa?enia sposobu traktowania pod wzgl?dem podatkowym zastrze?onego dla niej przez pa?stwo cz?onkowskie, do którego przenosi ona siedzib? faktycznego zarz?du. Transgraniczne przeniesienie tej siedziby wchodzi zatem w zakres stosowania tego artyku?u.

27 Jakakolwiek inna wy?adnia by?aby bowiem sprzeczna z samym brzmieniem przepisów prawa Unii dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci, które maj? na celu w szczegó?lno?ci zapewnienie mo?liwo?ci korzystania z traktowania krajowego w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, EU:C:2004:138, pkt 42; a tak?e z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16,

EU:C:2018:424, pkt 16).

28 W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym przeniesienie to nie wpływa na jej status spółki utworzonej zgodnie z prawem pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na ten artykuł w celu zakwestionowania odmówienia jej w tym drugim państwie członkowskim przeniesienia strat powstałych przed owym przeniesieniem siedziby.

W przedmiocie pytania drugiego

29 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które wyznaczają możliwość uwzględnienia przez spółkę, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu i tym samym swoją rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego, straty podatkowej poniesionej przed tym przeniesieniem w innym państwie członkowskim, w którym spółka ta zachowuje swoją siedzibę statutową.

30 Swoboda przedsiębiorczości, której art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługującą utworzonym zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii spółkom prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji.

31 Jak przypomniano w pkt 27 niniejszego wyroku, przepisy prawa Unii dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu w szczególności zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim.

32 Natomiast traktat nie gwarantuje spółce objętej art. 54 TFUE, iż przeniesienie siedziby jej faktycznego zarządu z jednego państwa członkowskiego do innego będzie neutralne z podatkowego punktu widzenia. Z uwagi na rozbieżności między przepisami państw członkowskich w tej dziedzinie przeniesienie takie może być w danym przypadku bardziej lub mniej korzystne lub niekorzystne dla spółki w aspekcie opodatkowania. Swoboda przedsiębiorczości nie może więc być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które będzie eliminowało wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych (wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W niniejszej sprawie należy zauważyć, że przewidziana przez prawo państwa członkowskiego możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem strat poniesionych w tym państwie członkowskim w danym okresie podatkowym, w celu odliczenia tych strat od podlegającego opodatkowaniu zysku osiągniętego przez taką spółkę w późniejszych okresach podatkowych, stanowi korzyść podatkową.

34 Wyłączenie z tej korzyści poniesionych przez spółkę b/d/c rezydentem w jednym z państw członkowskich, lecz utworzoną na mocy prawa innego państwa członkowskiego, strat poniesionych przez nią w tym innym państwie członkowskim w okresie podatkowym, w którym była ona tam rezydentem, podczas gdy rzeczona korzyść jest przyznawana spółkom b/d/c rezydentami w pierwszym państwie członkowskim, które w tym samym okresie poniosły w nim straty, stanowi różnicę w traktowaniu pod względem podatkowym.

35 Z powodu tej różnicy w traktowaniu spółka utworzona na podstawie prawa jednego państwa członkowskiego mogłaby zostać zniechcona do przeniesienia siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego w celu wykonywania tam działalności gospodarczej.

36 Tak różnicę w traktowaniu wynikającą z przepisów podatkowych państwa członkowskiego na niekorzyść spółek korzystających ze swobody przedsiębiorczości można dopuścić tylko wtedy, gdy dotyczy ona sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego (wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23; z dnia 17 grudnia 2015 r., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 26).

37 W odniesieniu do pierwszej hipotezy przedstawionej w poprzednim punkcie niniejszego wyroku należy przypomnieć, iż z orzecznictwa Trybunału wynika, że porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., *Bevola i Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 W niniejszej sprawie z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, z zastrzeżeniem zweryfikowania tego przez sąd odsyłający, wynika, że przewidując brak możliwości uwzględnienia przez spółkę w państwie członkowskim, w którym jest ona obecnie rezydentem, strat poniesionych w okresie podatkowym, w którym była ona rezydentem podatkowym innego państwa członkowskiego, przepisy czeskie zmierzają w istocie do zachowania podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i zapobiegania ryzyku podwójnego odliczenia strat.

39 W świetle przepisu realizującego takie cele należy uznać, że co do zasady w porównywalnej sytuacji nie znajdują się spółka b/d/c rezydentem państwa członkowskiego, która poniosła w nim straty, oraz spółka, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu, a tym samym rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego po tym, jak poniosła straty w okresie podatkowym, w którym była rezydentem podatkowym innego państwa członkowskiego, nie b/d/c jednocześnie obecna w pierwszym państwie członkowskim.

40 W istocie sytuacja spółki, która dokonuje takiego przeniesienia, podlega kolejno kompetencji podatkowej dwóch państw członkowskich, a mianowicie, po pierwsze, państwa członkowskiego pochodzenia – za okres podatkowy, w którym powstały straty, a po drugie, przyjmującego państwa członkowskiego – za okres podatkowy, w którym spółka ta wnosi o odliczenie tych strat.

41 Wynika z tego, że w braku kompetencji podatkowej przyjmującego państwa członkowskiego obejmującego okres podatkowy, w którym powstały rozpatrywane straty, sytuacja spółki, która przeniosła rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego, a następnie uwzględniła tam straty poniesione wcześniej w innym państwie członkowskim, nie jest porównywalna z sytuacją spółki, której wyniki podlegają kompetencji podatkowej pierwszego państwa członkowskiego obejmującego okres podatkowy, w którym taka spółka poniosła straty (zob. analogicznie wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14,

EU:C:2015:829, pkt 65).

42 Ponadto okoliczno??, ?e spó?ka, która przenios?a swojej rezydencje podatkowej z jednego pa?stwa cz?onkowskiego do drugiego, podlega kolejno kompetencji podatkowej dwóch pa?stw cz?onkowskich, mo?e spowodowa? zwi?kszone ryzyko podwójnego uwzgl?dnienia strat, poniewa? taka spó?ka mog?aby by? sk?onna do ??dania uwzgl?dnienia tych samych strat przez organy tych dwóch pa?stw cz?onkowskich.

43 W uwagach przedstawionych Trybuna?owi rz?d Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska zauwa?aj? jednak zasadniczo, ?e zgodnie z orzecznictwem wynikaj?cym z wyroku z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424, pkt 38) porównywalno?? sytuacji zale?y od ostatecznego charakteru straty rozpatrywanej w post?powaniu g?ównym.

44 W tym wzgl?dzie nale?y przypomnie?, ?e Trybuna? orzek?, i? w odniesieniu do strat poniesionych przez sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem, który zaprzesta? wszelkiej dzia?alno?ci i którego strat nie mo?na ju? odliczy? od jego zysku podlegaj?cego opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym prowadzi? sw? dzia?alno??, sytuacja spó?ki b?d?cej rezydentem posiadaj?cej taki zak?ad nie jest w ?wietle celu polegaj?cego na zapobieganiu podwójnemu odliczeniu strat odmienna od sytuacji spó?ki b?d?cej rezydentem posiadaj?cej sta?y zak?ad b?d?cy rezydentem, mimo ?e co do zasady sytuacje tych dwóch spó?ek nie s? porównywalne (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, pkt 37, 38).

45 Jednak?e nie mo?na przyj?? takiego podej?cia w sytuacji spó?ki, która po przeniesieniu siedziby faktycznego zarz?du i tym samym swojej rezydencji podatkowej w pa?stwie cz?onkowskim swojej statutowej siedziby do innego pa?stwa cz?onkowskiego d??y do odliczenia w tym pa?stwie strat poniesionych w pierwszym pa?stwie cz?onkowskim w okresie podatkowym, w którym pa?stwo to wykonywa?o w sposób wy??czny kompetencje podatkowej wobec tej spó?ki.

46 Po pierwsze bowiem, jak zauwa?y?a rzecznik generalna w pkt 56 i 57 opinii, orzecznictwo przypomniane w pkt 44 niniejszego wyroku zosta?o wypracowane w okoliczno?ciach innych ni? te rozpatrywane w post?powaniu g?ównym.

47 Orzecznictwo to dotyczy zatem ewentualnego uwzgl?dnienia przez spó?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez jej sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem.

48 Wspomniane orzecznictwo dotyczy zatem sytuacji charakteryzuj?cej si? tym, ?e w tym samym okresie podatkowym spó?ka, która zamierza odliczy? od swojej podstawy opodatkowania straty swego sta?ego zak?adu nieb?d?cego rezydentem, i sam ten sta?y zak?ad znajduj? si? w dwóch ró?nych pa?stwach cz?onkowskich.

49 Tymczasem z przedstawionej przez s?d odsy?aj?cy chronologii istotnych okoliczno?ci faktycznych sporu w post?powaniu g?ównym wynika, ?e Aures ponios?a straty za rok 2007 w Niderlandach w okresie podatkowym, w którym zarówno jej statutowa siedziba, jak i siedziba faktycznego zarz?du znajdowa?y si? w tym pa?stwie cz?onkowskim i gdy nie utworzy?a jeszcze sta?ego zak?adu w Republice Czeskiej.

50 Po drugie, jak zauważyła Rzecznik Generalna w pkt 72 i 73 opinii, zastosowanie rozważania przyjętego w wyroku z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 38) do hipotezy przedstawionej w pkt 45 niniejszego wyroku byłoby również niezgodne z orzecznictwem Trybunału w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych.

51 W tym względzie Trybunał orzekł bowiem w istocie, że art. 49 TFUE nie sprzeciwia się możliwości opodatkowania przez państwo członkowskie pochodzenia spółki utworzonej na podstawie prawa tego państwa członkowskiego, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, niezrealizowanych zysków związanych ze skądnikami majątku tej spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 59, 64).

52 Podobnie państwo członkowskie, do którego spółka przenosi siedzibę faktycznego zarządu, nie może być zobowiązane do uwzględnienia strat poniesionych przed tym przeniesieniem, które odnoszą się do okresów podatkowych, dla których to państwo członkowskie nie miało kompetencji podatkowej wobec tej spółki.

53 Tym samym spółki będące rezydentami, które poniosły straty w danym państwie członkowskim, z jednej strony oraz spółki, które przeniosły rezydencję podatkową do tego samego państwa członkowskiego i które poniosły straty w innym państwie członkowskim w okresie podatkowym, w którym ich rezydencja podatkowa znajdowała się w tym ostatnim państwie członkowskim, z drugiej strony – nie znajdują się w porównywalnej sytuacji w świetle celów polegających na zachowaniu podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i unikaniu podwójnego odliczenia strat.

54 W świetle powyższych rozważań na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które wyrażają możliwość uwzględnienia przez spółkę, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu i tym samym swoją rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego, straty podatkowej poniesionej przed tym przeniesieniem w innym państwie członkowskim, w którym zachowuje ona swoją siedzibę statutową.

W przedmiocie kosztów

55 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym przeniesienie to nie wpływa na jej status spółki utworzonej zgodnie z prawem pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na ten artykuł w celu zakwestionowania odmówienia jej w tym drugim państwie członkowskim przeniesienia strat powstałych przed owym przeniesieniem siedziby.**

2) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, które wyrażają możliwość uwzględnienia przez spółkę, która przeniosła siedzibę faktycznego zarządu i tym samym swoją rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego, straty podatkowej poniesionej przed tym**

przeniesieniem w innym państwie członkowskim, w którym zachowuje ona swój siedzibę statutową?

Podpisy

* Język postępowania: czeski.