



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 19 czerwca 2019 r. *

Odesłanie prejudycjalne – Podatek dochodowy od osób prawnych – Grupa spółek – Swoboda przedsiębiorczości – Odliczenie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem – Pojęcie „strat ostatecznych” – Połączenie poprzez przejęcie spółki zależnej przez spółkę dominującą – Przepisy państwa siedziby spółki zależnej przyznające odliczenie strat w ramach połączenia jedynie podmiotowi, które je poniósł

W sprawie C-607/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 5 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 października 2017 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Memira Holding AB

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 października 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez J. Anderberga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Memira Holding AB przez L. Staberga, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren i J. Lundberg, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: szwedzki.

- w imieniu rządu niemieckiego początkowo przez T. Henzgo i R. Kanitza, następnie przez R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. De Socio, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brandona oraz G. Brown, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Yatesa, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Simonssona, N. Gossement, E. Ljung Rasmussen oraz G. Tolstoy, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 stycznia 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a spółką Memira Holding AB (zwaną dalej „Memirą”) w przedmiocie możliwości odliczenia przez nią z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych strat spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim w przypadku przejęcia tej spółki zależnej przez połączenie.

Ramy prawne

Prawo szwedzkie

- 3 System podatkowy łączenia przedsiębiorstw jest regulowany postanowieniami rozdziału 37 Inkomstskattelag (1999:1229) (ustawy 1999:1229 o podatku dochodowym, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”).
- 4 Paragrafy 16–29 tego rozdziału ustalają szczególne przepisy mające zastosowanie do połączeń określanych jako kwalifikowane.
- 5 Aby dane połączenie zostało zaklasyfikowane jako kwalifikowane, zgodnie z §§ 11 i 12 wspomnianego rozdziału wymagane jest, aby, po pierwsze, bezpośrednio przed połączeniem spółka przejmowana została opodatkowana podatkiem dochodowym w Szwecji z tytułu co najmniej części swojej działalności gospodarczej, oraz po drugie, aby bezpośrednio po połączeniu spółka przejmująca została opodatkowana w Szwecji podatkiem dochodowym z tytułu działalności gospodarczej, z tytułu której spółka przejmowana została opodatkowana tym podatkiem. Ponadto odnośny dochód nie powinien podlegać zwolnieniu w Szwecji na podstawie konwencji podatkowej.
- 6 Na wypadek połączenia kwalifikowanego §§ 17 i 18 rozdziału 37 ustawy o podatku dochodowym przewidują, że z tytułu działalności gospodarczej, o której mowa w § 11 tego rozdziału, spółka przejmowana nie może ani zadeklarować dochodu, ani odliczyć kosztów związanych z połączeniem, oraz że spółka przejmująca zajmuje pozycję spółki przekazującej dla celów podatkowego traktowania

tej działalności. Powyższe oznacza w szczególności, że spółka przejmująca uprawniona jest do odliczenia strat spółki przejmowanej wynikających z wcześniejszych lat podatkowych w granicach określonych w §§ 21–26.

- 7 Rozdział 35a ustawy o podatku dochodowym przewiduje ulgę podatkową dla grupy transgranicznej, umożliwiając przeniesienie ostatecznej straty poniesionej przez posiadaną w 100% zagraniczną spółkę zależną mającą siedzibę w państwie członkowskim Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), pod warunkiem w szczególności, że została ona zlikwidowana, a spółka dominująca nie prowadzi za pośrednictwem spółki powiązanej działalności w państwie spółki zależnej w chwili likwidacji. Niemniej jednak zdaniem sądu odsyłającego regulacja ta nie ma zastosowania do łączenia spółek.

Prawo niemieckie

- 8 Z ustaleń sądu odsyłającego, których nie zakwestionował rząd niemiecki, wynika, że prawo niemieckie wyklucza przeniesienie strat w przypadku połączenia pomiędzy przedsiębiorstwami podlegającymi opodatkowaniu w Niemczech.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 9 Memira jest spółką szwedzką, prowadzącą za pośrednictwem swoich spółek zależnych działalność w zakresie chirurgii okulistycznej. Ma ona w Niemczech jedną spółkę zależną, która posiada kliniki i zarządza nimi. Ponieważ spółka ta była deficytowa, Memira udzieliła jej pożyczki na finansowanie działalności, bez sukcesu. Spółka zależna zakończyła więc swoją działalność, a w bilansie pozostają jedynie długi i pewne aktywa płynne.
- 10 Memira zamierza przejąć swoją niemiecką spółkę zależną w drodze transgranicznego połączenia, co oznaczałoby rozwiązanie owej spółki zależnej bez likwidacji, po którym Memira nie wykonywałaby już żadnej działalności, bezpośrednio ani pośrednio, w Niemczech.
- 11 Straty niemieckiej spółki Memiry nie mogły zostać zaliczone na poczet wcześniejszych zysków i wyniosły 7,6 mln EUR. Podlegałyby one odliczeniu z tytułu niemieckiego podatku od osób prawnych dotyczącego tej spółki w drodze zaliczenia od bieżących zysków lub w nieskończoność od przyszłych zysków. Z kolei nie mogłyby one zostać odliczone w przypadku zamierzonym przez Memirę, o którym mowa w poprzednim punkcie, ponieważ prawo niemieckie wyłącza przeniesienie takich strat w przypadku połączenia na inne przedsiębiorstwo podlegające opodatkowaniu w Niemczech.
- 12 W tym kontekście Memira zwróciła się o interpretację do Skatterättsnämnden (komisji prawa podatkowego, Szwecja) w celu ustalenia, czy w przypadku skonkretyzowania projektu połączenia będzie mogła powołać się na swobodę przedsiębiorczości w celu odliczenia strat swojej niemieckiej spółki zależnej od swojego podatku dochodowego od osób prawnych w Szwecji – na co komisja ta udzieliła odpowiedzi przeczącej.
- 13 W interpretacji wskazano w tym zakresie, że straty niemieckiej spółki zależnej Memiry nie mogły zostać przejęte przez spółkę dominującą na podstawie prawa szwedzkiego dotyczącego opodatkowania połączeń kwalifikowanych, ponieważ nie został spełniony warunek, aby owa spółka zależna była opodatkowana w Szwecji. Odliczenie nie mogło również zostać przyznane na podstawie przepisów o uldze podatkowej grupy, ponieważ przepisy te nie dotyczyły przypadku zamierzonego przez Memirę.
- 14 Komisja prawa podatkowego przyznała, iż taka sytuacja powodowałaby ograniczenie swobody przedsiębiorczości, lecz uznała, iż zgodnie z orzecznictwem zapoczątkowanym przez wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, zwany dalej „wyrokiem Marks

& Spencer”) owo ograniczenie może być uzasadnione pod warunkiem przestrzegania zasady proporcjonalności, a tym samym że omawiane straty nie należą do sytuacji przewidzianych w pkt 55 tego wyroku, w których starty nazwane zostały „ostatecznymi”.

- 15 Opierając się na orzecznictwie Trybunału, komisja prawa podatkowego uznała, że w celu ustalenia, czy omawiane straty są ostateczne, należało wziąć pod uwagę traktowanie mające zastosowanie do tych strat na podstawie prawa państwa spółki zależnej. W tym zakresie zauważyła ona, że prawo niemieckie nie przewiduje żadnej możliwości wykorzystania strat w przypadku połączenia z innym przedsiębiorstwem opodatkowanym w Niemczech, i na tej podstawie uznała, że straty nie mogą zostać uznane za ostateczne.
- 16 Trzej członkowie komisji prawa podatkowego w drodze zdania odrębnego stwierdzili, przeciwnie, że straty niemieckiej spółki zależnej Memiry powinny zostać uznane za ostateczne, ponieważ po stronie Memiry nie istniało żadne przedsiębiorstwo niemieckie ani żadne przedsiębiorstwo posiadające stały zakład w Niemczech, z którym spółka zależna mogłaby się połączyć. Okoliczność, że prawo niemieckie wyklucza przeniesienie strat w przypadku połączenia z innym przedsiębiorstwem opodatkowanym w Niemczech, nie ma znaczenia dla wyłączenia ostatecznego charakteru strat spółki zależnej.
- 17 Interpretacja komisji prawa podatkowego została zaskarżona do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja) zarówno przez organ podatkowy, jak i przez Memirę.
- 18 Sąd ten uznał, że orzecznictwo Trybunału, a w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84), nie wyjaśnia, czy w celu oceny ostatecznego charakteru strat spółki zależnej należy brać pod uwagę możliwości oferowane przez uregulowanie państwa siedziby spółki zależnej pozostałym podmiotom prawnym uwzględnienia tych strat, a jeżeli tak, to w jaki sposób należy wziąć pod uwagę owo uregulowanie.
- 19 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy przy ocenie, czy straty w spółce zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim mają charakter ostateczny w znaczeniu określonym między innymi w wyroku [z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84)] – w związku z czym spółka dominująca może odliczyć stratę na podstawie art. 49 TFUE – należy uwzględnić okoliczność, iż na gruncie przepisów państwa, w którym spółka zależna ma siedzibę, istnieją ograniczenia możliwości dokonywania odliczenia strat przez podmioty inne niż podmiot, który sam poniósł stratę?
 - 2) W przypadku gdy należy uwzględnić ograniczenie, o którym mowa w pytaniu pierwszym – czy uwzględnienia w przedmiotowej sprawie wymaga kwestia, czy w państwie będącym siedzibą spółki zależnej faktycznie istnieje inny podmiot, który mógłby odliczyć straty, gdyby było to dozwolone w tym państwie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 20 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w pkt 43–51 wyroku Marks & Spencer Trybunał orzekł, iż ograniczenie swobody przedsiębiorczości dotyczące ograniczenia prawa spółki do odliczenia strat zagranicznej spółki zależnej, podczas gdy owa możliwość odliczenia jest przyznawana w odniesieniu do spółki zależnej będącej rezydentem, jest uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi i zapobiegania ryzyku podwójnego zastosowania strat oraz unikania opodatkowania.

- 21 W pkt 55 wspomnianego wyroku Trybunał wyjaśnił jednak, że pomimo iż chodzi o co do zasady uzasadnione ograniczenie, to jednak nieproporcjonalne jest wykluczenie przez państwo siedziby spółki dominującej możliwości podatkowego uwzględnienia przez nią na swoim poziomie strat spółki zależnej niebędącej rezydentem, które zostały zaklasyfikowane jako ostateczne, w sytuacji gdy:
- spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia poniesionych strat w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, w razie potrzeby poprzez przeniesienie tych strat na osobę trzecią lub odliczenie tych strat od zysków osiągniętych przez spółkę zależną w poprzednich latach podatkowych; oraz
 - nie istnieje możliwość uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie, w którym jest ona rezydentem, w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

W przedmiocie pytania pierwszego

- 22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, jakie znaczenie należy w ramach oceny ostatecznego charakteru strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer nadać okoliczności, że państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka zależna, nie pozwala na przeniesienie strat spółki na innego podatnika w przypadku połączenia, podczas gdy takie przeniesienie jest przewidziane przez państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka dominująca, w przypadku połączenia spółek będących rezydentami.
- 23 Trybunał został w ten sposób wezwany do wyjaśnienia, czy sytuacja taka jak zamierzona przez Memirę znajduje się wśród sytuacji wymienionych przez Trybunał w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer, w których nie istnieje możliwość uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie jej siedziby z tytułu przyszłych lat podatkowych.
- 24 Otóż w tym zakresie wystarczy przypomnieć, że powody wyszczególnione przez Trybunał w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer wyraźnie wskazują, że brak możliwości warunkujący ostateczny charakter strat może odnosić się do ich uwzględnienia w przyszłych latach podatkowych przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby.
- 25 W sytuacji takiej jak zamierzona przez Memirę, pomimo że zostały wykazane wszystkie pozostałe niemożności wymienione w pkt 55 wyroku Marks & Spencer, strat nie będzie można zaklasyfikować jako ostatecznych, jeżeli pozostaje możliwość gospodarczego ich uwzględnienia poprzez przeniesienie ich na osobę trzecią.
- 26 Jak wskazała bowiem rzecznik generalna w pkt 65–70 opinii, nie można z góry wykluczyć, że osoba trzecia będzie mogła uwzględnić podatkowo straty spółki zależnej w państwie siedziby tej spółki, na przykład po jej zbyciu za cenę zawierającą wartość korzyści podatkowej, jaką stanowi odliczenie strat w przyszłości (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 52 i nast., a także dzisiejszy wyrok Holmen, C-608/17, pkt 38).
- 27 W konsekwencji w sytuacji takiej jak zamierzona przez Memirę, w braku wykazania, że możliwość wspomniana w poprzednim punkcie jest wykluczona, sama okoliczność, że prawo państwa siedziby spółki zależnej nie pozwala na przeniesienie strat w przypadku połączenia, nie jest sama w sobie wystarczająca dla uznania strat spółki zależnej za ostateczne.
- 28 W związku z tym na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż dla uznania, że straty spółki zależnej niebędącej rezydentem mają charakter ostateczny w rozumieniu pkt 55 wyroku w sprawie Marks & Spencer, okoliczność, że państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka zależna, nie

pozwala na przeniesienie strat spółki na innego podatnika w przypadku połączenia, podczas gdy takie przeniesienie jest przewidziane przez państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka dominująca, w przypadku połączenia spółek będących rezydentami, nie ma decydującego znaczenia, chyba że spółka dominująca wykaże, iż nie ma ona możliwości uwzględnienia tych strat poprzez doprowadzenie do tego, w szczególności w drodze zbycia, by zostały one uwzględnione podatkowo przez osobę trzecią w przyszłych latach podatkowych.

W przedmiocie pytania drugiego

- 29 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w sytuacji gdyby okoliczność wskazana w pierwszym pytaniu miała znaczenie, należałoby wziąć pod uwagę fakt, że w państwie siedziby spółki zależnej nie ma żadnego innego podmiotu, który mógłby odliczyć straty w ramach połączenia, gdyby zezwolono tam na takie odliczenie.
- 30 W tym zakresie, jak to zostało powiedziane w ramach odpowiedzi na pytanie pierwsze, ograniczenia w przenoszeniu strat w drodze połączenia wynikające z przepisów państwa siedziby spółki zależnej nie mają decydującego znaczenia, o ile spółka dominująca nie wykazała niemożności uwzględnienia strat przez osobę trzecią, w szczególności po zbyciu, którego cena zawierałaby ich wartość podatkową.
- 31 Jeżeli przedstawiono taki dowód i zostały spełnione ponadto pozostałe warunki wymienione w pkt 55 wyroku Marks & Spencer, organy podatkowe są zobowiązane uznać, że straty spółki zależnej niebędącej rezydentem są ostateczne oraz że w konsekwencji nieproporcjonalne jest, aby nie umożliwić spółce dominującej uwzględnienia strat na jej poziomie.
- 32 Z tej perspektywy bez znaczenia dla ostatecznego charakteru strat jest istnienie w państwie siedziby deficytowej spółki zależnej innych podmiotów, na które można by przenieść straty spółki zależnej w drodze połączenia, gdyby istniała taka możliwość.
- 33 W konsekwencji na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że w sytuacji gdyby okoliczność wskazana w pytaniu pierwszym miała znaczenie, nieistotny byłby fakt, iż w państwie siedziby spółki zależnej nie istnieje żaden inny podmiot, który mógłby odliczyć te straty w przypadku połączenia, gdyby zezwolono na takie odliczenie.

W przedmiocie kosztów

- 34 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) Dla uznania, że straty spółki zależnej niebędącej rezydentem mają charakter ostateczny w rozumieniu pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), okoliczność, że państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka zależna, nie pozwala na przeniesienie strat spółki na innego podatnika w przypadku połączenia, podczas gdy takie przeniesienie jest przewidziane przez państwo członkowskie, którego rezydentem jest spółka dominująca, w przypadku połączenia spółek będących rezydentami, nie ma decydującego znaczenia, chyba że spółka dominująca wykaże, iż nie ma ona możliwości uwzględnienia tych strat poprzez doprowadzenie do tego, w szczególności w drodze zbycia, by zostały one uwzględnione podatkowo przez osobę trzecią w przyszłych latach podatkowych.

- 2) W sytuacji gdyby okoliczność wskazana w pytaniu pierwszym miała znaczenie, nieistotny byłby fakt, iż w państwie siedziby spółki zależnej nie istnieje żaden inny podmiot, który mógłby odliczyć te straty w przypadku połączenia, gdyby zezwolono na takie odliczenie.

Podpisy