



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 17 października 2019 r.¹

Sprawa C-405/18

AURES Holdings a.s. przy udziale: Odvolačí finanční ředitelství

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska)]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Swoboda przedsiębiorczości – Prawodawstwo podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Przeniesienie siedziby zarządu spółki z jednego państwa członkowskiego do drugiego – Transgraniczne kompensowanie strat w kolejnych okresach – Nieuwzględnienie strat powstałych w innym państwie członkowskim przed przeniesieniem siedziby – Straty ostateczne w przypadku przeniesienia siedziby

I. Wprowadzenie

1. Niniejsza sprawa dotyczy interpretacji swobody przedsiębiorczości w świetle art. 49 w związku z art. 54 TFUE. W szczególności pojawia się pytanie, czy w sytuacji przeniesienia miejsca sprawowania zarządu swoboda przedsiębiorczości pozwala podatnikowi na odliczenie w państwie, do którego się przenosi, straty podatkowej, która powstała we wcześniejszych latach w innym państwie członkowskim.

2. Tło wniosku stanowi skarga czeskiej spółki, która przedstawiła czeskim organom podatkowym stratę do rozliczenia. Stratę tę spółka poniosła wcześniej w Niderlandach. Nie mogła jej już jednak tam uwzględnić ze względu na przeniesienie miejsca faktycznego zarządu do Republiki Czeskiej oraz tym samym brak działalności gospodarczej w Niderlandach. Zgodnie z czeskim prawem podatkowym zasadniczo możliwe jest przenoszenie strat na kolejne okresy. Możliwość tę przewidziano jednak wyłącznie w odniesieniu do strat powstałych w obrębie kompetencji podatkowych Republiki Czeskiej.

3. W 2005 r. wielka izba Trybunału orzekła, że w przypadku tzw. strat ostatecznych ze względu na zasadę proporcjonalności należy w drodze wyjątku przewidzieć ich transgraniczne rozliczanie w ramach jednego okresu podatkowego². Czy znajduje to jednak zastosowanie również poza strukturą grupy, a także między różnymi okresami w przypadku samego przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego (tj. opuszczenia kraju)? Trybunał ma tym samym ponownie okazję, aby doprecyzować tę grupę przypadków, jeżeli chce utrzymać wyjątek przewidziany w odniesieniu do strat ostatecznych³.

1 Język oryginału: niemiecki.

2 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 Zobacz krytyka konstrukcji prawnej strat ostatecznych w opinii rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie K (C-322/11, EU:C:2013:183, pkt 66 i nast., 87), a także w moich opiniach: w sprawie Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2014:2321, pkt 41 i nast.) oraz w sprawie A (C-123/11, EU:C:2012:488, pkt 50 i nast.).

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

4. Unijne ramy prawne w niniejszej sprawie stanowi swoboda przedsiębiorczości przysługująca spółkom w świetle art. 49 w związku z art. 54 TFUE.

B. Prawo czeskie

5. Czeska ustawa o podatkach dochodowych (zwana dalej „ustawą o podatkach dochodowych”)⁴ reguluje możliwości rozliczenia strat w §§ 34 i 38n.

6. Stosownie do § 34 ustawy o podatkach dochodowych dopuszczalne jest „odliczenie od podstawy opodatkowania straty podatkowej, która powstała i została określona za poprzedni okres podatkowy, lub jej części, najpóźniej w ciągu pięciu następujących okresów podatkowych, następujących bezpośrednio po okresie, za który została określona strata”.

7. Przepis § 38n ustawy o podatkach dochodowych definiuje stratę podatkową i stanowi, że „przy ustaleniu straty podatkowej postępuje się analogicznie jak przy ustaleniu obowiązku podatkowego [...] Strata podatkowa podlega określeniu”.

III. Postępowanie główne

8. Spółka AURES Holdings a.s. (zwana dalej „Aures”) (poprzednio: AAA Auto International a.s.) jest następcą prawnym niderlandzkiej spółki AAA Auto Group N.V., w tym jej oddziału AAA Auto Group N.V. – oddział. Spółka miała siedzibę i zarząd w Niderlandach. W dniu 1 stycznia 2008 r. utworzyła oddział w Republice Czeskiej. Zgodnie z prawem czeskim oddział nie ma własnej osobowości prawnej.

9. W ocenie Aures w dniu 1 stycznia 2009 r. doszło do przeniesienia miejsca faktycznego zarządu, tj. adresu miejsca, z którego faktycznie spółka jest zarządzana (zwanego dalej „siedzibą zarządu”) – z Niderlandów do Republiki Czeskiej, na ten sam adres, który jest adresem wyżej wymienionego oddziału. Ta zmiana siedziby została wpisana do czeskiego rejestru handlowego w dniu 19 kwietnia 2013 r., przy czym pierwotna oficjalna siedziba (zwana dalej „siedzibą statutową”) pozostała w Amsterdamie (Niderlandy). Aures jest tam wpisany do rejestru handlowego, a jego wewnętrzna organizacja w dalszym ciągu jest regulowana prawem niderlandzkim. Aures pozostaje podatnikiem w Niderlandach, jednak nie prowadzi obecnie działalności gospodarczej.

10. Zanim Aures stał się rezydentem podatkowym w Republice Czeskiej, poniósł w Niderlandach w 2007 r. i najwyraźniej również w 2008 r. stratę podatkową w wysokości 2 792 187 EUR, która została określona w Niderlandach zgodnie z niderlandzkimi przepisami podatkowymi.

11. Według Aures straty podatkowej z 2007 i 2008 r. nie można było przedstawić do rozliczenia w odnośnym okresie podatkowym w Niderlandach. W związku z tym spółka zażądała uwzględnienia strat w celu obniżenia podstawy opodatkowania w Republice Czeskiej. W odniesieniu do podstaw opodatkowania za 2009 i 2010 r. straty Aures zostały omyłkowo uwzględnione. Ze względu na brak zysków w 2011 r. strata nie została rozliczona. Pozostałą część straty podatkowej Aures chce obecnie przedstawić w Republice Czeskiej do obniżenia podstawy opodatkowania również za rok podatkowy 2012 zgodnie z §§ 34 i 38n ustawy o podatkach dochodowych.

⁴ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (ustawa nr 586/1992 o podatkach dochodowych, obejmująca podatki dochodowe od osób fizycznych i prawnych).

12. Organ podatkowy wszczął postępowanie wobec Aures w dniu 19 marca 2014 r. Przedmiotem postępowania organu podatkowego była prawidłowość odliczenia straty podatkowej w 2012 r. Doszedł on do wniosku, że strata podatkowa nie podlega rozliczeniu zgodnie z § 38n ustawy o podatkach dochodowych. Aures złożył odwołanie od wskazanej decyzji organu, które zostało oddalone przez odwoławczy organ podatkowy. Następnie Aures bezskutecznie zaskarżył tę decyzję do sądu. Od wyroku wniósł skargę kasacyjną.

IV. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem

13. Postanowieniem z dnia 31 maja 2018 r. Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska) zgodnie z art. 267 TFUE postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy swoboda przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE obejmuje swym zakresem, bez konieczności czynienia dalszych ustaleń, samo przeniesienie miejsca sprawowania zarządu spółką z jednego państwa członkowskiego do drugiego?
- 2) W razie udzielenia na pierwsze pytanie odpowiedzi twierdzącej: czy w sprzeczności z art. 49, 52 i 54 TFUE pozostaje regulacja krajowa, która w sytuacji przeniesienia miejsca wykonywania działalności gospodarczej, bądź, ewentualnie, miejsca sprawowania zarządu do Republiki Czeskiej nie umożliwia podmiotowi z innego państwa członkowskiego odliczenia straty podatkowej powstałej w tym innym państwie członkowskim?”

14. W postępowaniu przed Trybunałem Aures, Republika Czeska, Republika Federalna Niemiec, Republika Włoska, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów, Królestwo Szwecji, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie oraz – z wyjątkiem Republiki Włoskiej – wraz z Republiką Francuską wzięły udział w rozprawie, która odbyła się 13 maja 2019 r.

V. Ocena prawna

15. W postępowaniu głównym Aures zaskarżył decyzję wymiarową czeskiego organu podatkowego, w której nie uwzględniono jego strat poniesionych w Niderlandach. Przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest zatem zgodność z prawem Unii nieuwzględnienia straty podatkowej. Wynika to z kolei z faktu, że zgodnie z § 34 czeskiej ustawy o podatkach dochodowych można uwzględniać straty poniesione w poprzednim okresie podatkowym. Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający nie dotyczy to jednak strat, które poniesiono za granicą przed przeniesieniem siedziby do Republiki Czeskiej.

A. W przedmiocie pytania pierwszego

16. Sąd odsyłający pyta najpierw, czy samo przeniesienie miejsca sprawowania zarządu spółką z jednego państwa członkowskiego do drugiego jest objęte swobodą przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE.

17. Artykuł 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE zapewniają swobodę przedsiębiorczości spółkom założonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii Europejskiej⁵.

⁵ Zobacz wyrok z 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 32).

18. Trybunał orzekł już, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje prawo do przeniesienia głównego przedsiębiorstwa spółki do innego państwa członkowskiego⁶. Ponadto spółka utworzona zgodnie z prawem jednego państwa członkowskiego, która przenosi siedzibę faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego, przy czym to przeniesienie siedziby nie narusza jej statusu spółki pierwszego państwa członkowskiego, może powołać się na art. 49 TFUE w celu zakwestionowania zgodności z prawem opodatkowania nałożonego na nią przez pierwsze państwo członkowskie z tytułu tego przeniesienia siedziby⁷.

19. W związku z powyższym – wbrew stanowisku Hiszpanii – już samo przeniesienie siedziby zarządu spółki, a więc w niniejszym przypadku Aures, jest objęte zakresem stosowania swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 w związku z art. 54 TFUE.

B. W przedmiocie pytania drugiego

20. Ponadto sąd odsyłający zwraca się z pytaniem, czy w sprzeczności z art. 49 i 54 TFUE pozostaje regulacja krajowa, która w sytuacji przeniesienia miejsca wykonywania działalności gospodarczej, bądź, ewentualnie, miejsca sprawowania zarządu do Republiki Czeskiej nie umożliwia podmiotowi z innego państwa członkowskiego odliczenia straty podatkowej powstałej w tym innym państwie członkowskim.

21. Należy najpierw zauważyć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednio należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywać ją z poszanowaniem prawa Unii⁸.

22. Aby przepis prawa podatkowego danego państwa członkowskiego naruszał swobodę przedsiębiorczości spółek, konieczne jest, aby wynikało z niego odmienne traktowanie ze szkodą dla spółek, które wykonują tę swobodę, aby odmienne traktowanie dotyczyło sytuacji obiektywnie porównywalnych oraz aby nie było ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego lub aby nie było ono proporcjonalne do tego celu⁹.

1. Odmienne traktowanie ze szkodą dla spółki

23. Prawo czeskie przewiduje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem od osób prawnych straty podatkowej z wcześniejszego okresu. Zgodnie z § 34 ustawy o podatkach dochodowych możliwość tę zastrzeżono jednak wyłącznie dla takich podatników, którzy ponieśli straty w Republice Czeskiej. Przepisy, o których mowa, dotyczą zatem spółek będących rezydentami, które ponoszą straty w kraju. Aures odmówiono uwzględnienia straty podatkowej, ponieważ poniósł ją we wcześniejszym okresie za granicą (w Niderlandach). Praktyka ta wyklucza uwzględnienie poniesionych wcześniej za granicą strat w przypadku spółek, które przenoszą siedzibę z innych państw członkowskich Unii Europejskiej do Republiki Czeskiej. Na tym polega odmienne traktowanie w porównaniu ze spółkami, które przenoszą siedzibę w ramach terytorium Republiki Czeskiej.

24. Takie odmienne traktowanie może sprawiać, że wykonywanie swobody przedsiębiorczości poprzez przenoszenie siedziby z państw członkowskich Unii Europejskiej do Republiki Czeskiej będzie mniej atrakcyjne. Jest ono jednak niezgodne z postanowieniami traktatu tylko wtedy, gdy dotyczy sytuacji obiektywnie porównywalnych i nie jest uzasadnione.

6 Zobacz wyroki: z dnia 27 lutego 2019 r., Associação Peço a Palavra i in. (C-563/17, EU:C:2019:144, pkt 62); z dnia 25 października 2017 r., Polbud – Wykonawstwo (C-106/16, EU:C:2017:804, pkt 32 i nast.).

7 Zobacz wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 33).

8 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

9 Zobacz podobnie wyroki: z dnia 4 lipca 2018 r., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, pkt 18); z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20); z dnia 12 grudnia 2006 r., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, pkt 167).

2. Obiektywna porównywalność

25. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną należy oceniać z uwzględnieniem celu zamierzonego przez rozpatrywane przepisy krajowe¹⁰.

26. Celem rozliczenia straty w kolejnych okresach jest zagwarantowanie poszanowania zasady zdolności ekonomicznej przy ograniczeniu stosowania zasady okresowości. Zgodnie z tą zasadą techniczną podatki pobiera się zawsze za dany okres, aby zapewnić państwu ich stały i sukcesywny wpływ. Uwzględnienie strat w kolejnych okresach ma na celu jak najlepsze uwzględnienie zdolności ekonomicznej podatnika niezależnie od przypadkowych zdarzeń występujących w wybranym okresie technicznym (na przykład w ciągu roku lub dwóch lat).

27. W odniesieniu do zdolności ekonomicznej w skali globalnej czy też unijnej w ramach odliczenia straty w kolejnych okresach należy uznać poniesione straty za porównywalne. Zarówno straty poniesione w kraju, jak i te poniesione za granicą zmniejszają zdolność ekonomiczną podatnika w równym stopniu.

28. Dotychczas przy ocenie porównywalności Trybunał brał, co prawda, pod uwagę również to, czy dane państwo członkowskie ma odpowiednie kompetencje podatkowe. W związku z tym orzekł wyraźnie, że ponieważ Republika Federalna Niemiec nie ma żadnej kompetencji podatkowej w stosunku do dochodów stałego zakładu, odliczenie strat nie jest dopuszczalne w Niemczech, w związku z czym sytuacja stałego zakładu położonego w Austrii nie jest porównywalna do sytuacji stałego zakładu położonego w Niemczech pod względem środków przewidzianych przez Republikę Federalną Niemiec w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tego opodatkowania¹¹. Koncepcja ta mogłaby mieć zastosowanie również do („importowanych”) strat spółek mających uprzednio siedzibę w państwie członkowskim, które przeniosły siedzibę do innego państwa członkowskiego.

29. W sprawie Bevola Trybunał wyraźnie stwierdził jednak niedawno porównywalność opodatkowanych zakładów krajowych i nieopodatkowanych zakładów zagranicznych w odniesieniu do strat ostatecznych zakładu niebędącego rezydentem, w związku z czym zakłada już chyba ich porównywalność¹².

30. W każdym razie kryterium porównywalności jest jednak nieostre. W świetle faktu, że wszystkie stany faktyczne w jakimś aspekcie są porównywalne, jeżeli nie są identyczne¹³, tego punktu badania należy zatem zaniechać¹⁴. W odniesieniu do przeniesienia siedziby spółki zagraniczne i krajowe są porównywalne, nawet jeśli jak najbardziej można mieć wątpliwości co do porównywalności podlegających rozliczeniu strat z różnych okresów (z jednej strony strat krajowych i zagranicznych, a z drugiej krajowych i krajowych).

10 Wyroki: z dnia 4 lipca 2018 r., NN (C-28/17, EU:C:2018:526, pkt 31); z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 32); z dnia 22 czerwca 2017 r., Bechtel (C-20/16, EU:C:2017:488, pkt 53); 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 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22).

11 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 65), zawierający odesłanie do wyroków: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24), oraz z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkvit Internationaal i Denkvit France (C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 34, 35).

12 Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 38, 39).

13 Wprawdzie niemieckie przysłowie mówi, że nie można porównywać jabłek z gruszkami, jednakże również jabłka i gruszki mają elementy wspólne (są owocami nasiennymi), a zatem są pod tym względem również porównywalne.

14 Zaproponowałam to Trybunałowi między innymi już w opinii w sprawie Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 21–28) oraz – opierając się na niej – w kolejnych opiniach: w sprawie Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 46) i w sprawie Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 38).

31. Straty te różnią się brakiem związku między nieuwzględnionymi stratami a kompetencjami podatkowymi Republiki Czeskiej oraz tym, że zdolność ekonomiczną, która powinna podlegać opodatkowaniu, da się określić zawsze wyłącznie w odniesieniu do *jednego* wierzyciela podatkowego. Oznacza to, że zasadę opodatkowania zgodnie ze zdolnością ekonomiczną należy właściwie zawsze rozumieć terytorialnie¹⁵.

32. Niemniej jednak powinno się w tym przypadku założyć porównywalność. Omówione wyżej istniejące różnice między stratami, które powstały za granicą, zanim spółka przeniosła siedzibę zarządu do kraju, a stratami krajowymi z wcześniejszych okresów podatkowych należy jednak uwzględnić na poziomie uzasadnienia. W związku z powyższym dochodzi do ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

3. W przedmiocie uzasadnienia i proporcjonalności

33. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Jako uzasadnienie pojawiają się tu zachowanie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi (pkt 34 i nast.) oraz unikanie podwójnego uwzględnienia straty (pkt 46 i nast.). Ponadto dany środek (w tym wypadku nieuwzględnienie strat poniesionych wcześniej za granicą) powinien być proporcjonalny, tj. odpowiedni dla zagwarantowania realizacji celu, i nie wykroczać poza to, co jest w tym celu niezbędne (pkt 50 i nast.)¹⁶.

a) W przedmiocie uzasadnienia opartego na wyważonym rozdziale kompetencji podatkowych

34. Wyważony rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi jest uzasadnionym celem uznawanym przez Trybunał¹⁷. Cel ten jest wyrazem suwerenności podatkowej państw członkowskich. Obejmuje ona prawo danego państwa do ochrony swoich dochodów podatkowych, w szczególności w odniesieniu do zysków osiągniętych na jego terytorium (zasada terytorialności, zob. śródtytuł 1). Ponadto suwerenność podatkowa obejmuje prawo danego państwa do autonomicznego kształtowania systemu prawa podatkowego (zasada autonomii, zob. śródtytuł 2) przy uwzględnieniu zasady symetrii (zob. śródtytuł 3). Wreszcie, wyważony rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi byłby naruszony, gdyby podatnik mógł dowolnie wybrać system prawa podatkowego, który będzie miał zastosowanie (zob. śródtytuł 4). Wyważony rozdział kompetencji podatkowych może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym z tych państw członkowskich wyłącznie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie zysków, jak i strat¹⁸.

¹⁵ Zobacz więcej szczegółów w tej kwestii w: J. Kokott, *Das Steuerrecht der Europäischen Union*, München 2018, § 3, pkt 48 i nast., w szczególności pkt 54, 55; inaczej z kolei w opinii w sprawie Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:15, pkt 37, 38) rzecznik generalny M. Campos Sánchez-Bordona, który najwyraźniej zakłada globalną („rzeczywistą”) zdolność ekonomiczną.

¹⁶ Zobacz wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

¹⁷ Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 50); z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 23); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 45, 46).

¹⁸ Wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 50); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 31); z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 54); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 45).

1) Uwzględnienie zasady terytorialności

35. Trybunał wielokrotnie orzekał już, że zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej powiązaną z elementem czasowym, to znaczy z rezydencją podatkową podatnika w kraju w okresie powstania niezrealizowanych zysków kapitałowych, państwo członkowskie ma prawo opodatkować te zyski kapitałowe w chwili, gdy podatnik przenosi siedzibę¹⁹. Obejmuje to również rozliczenie strat podlegających uwzględnieniu w chwili opuszczenia kraju przez podatnika. Z prawem do opodatkowania zysków kapitałowych wiąże się zatem również obowiązek uwzględnienia strat przez państwo, które podatnik opuszcza (w tym przypadku Niderlandy).

36. Sama decyzja spółki o przeniesieniu siedziby do innego państwa członkowskiego nie uzasadnia zatem powstania w państwie, do którego podatnik się przenosi, związku terytorialnego z wcześniejszymi zyskami lub stratami, ponieważ powstały one, kiedy podatnik miał jeszcze rezydencję podatkową w poprzednim państwie członkowskim. Uwzględnienie przez państwo, do którego podatnik się przenosi, zysku lub straty, które powstały przed przeniesieniem siedziby zarządu, nie tylko groziłoby podważeniem wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, lecz także prowadziłoby do podwójnego opodatkowania lub podwójnego odliczenia strat²⁰. Jeśli państwu, które podatnik opuszcza, przysługują kompetencje podatkowe w odniesieniu do zysków (w szczególności cichych rezerw), państwo, do którego podatnik się przenosi, nie może mieć ani prawa do opodatkowania tych zysków, ani obowiązku uwzględnienia strat (odpowiadających cichym rezerwom). Nieuwzględnienie strat poniesionych uprzednio za granicą jest zatem konsekwencją zasady terytorialności i wynika już z orzecznictwa Trybunału dotyczącego opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych.

2) Uwzględnienie zasady autonomii

37. Odpowiada to również zasadzie autonomii. Jak już orzekł Trybunał, swobody podstawowe nie mogą skutkować tym, że państwo członkowskie, w którym spółka ma siedzibę, zostanie zobowiązane do tego, aby przewidzieć uwzględnienie na jej korzyść straty w kwocie, która wynika wyłącznie z systemu podatkowego innego państwa członkowskiego²¹. W przeciwnym razie autonomia podatkowa tego pierwszego państwa członkowskiego zostałaby ograniczona przez wykonywanie kompetencji podatkowych przez inne państwo członkowskie²².

38. W związku z tym – jak wyraźnie orzekł Trybunał²³ – „ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem nie może wynikać z okoliczności, iż państwo członkowskie siedziby rzeczonyj spółki zależnej wyłącza jakąkolwiek możliwość przeniesienia strat”²⁴. Państwo członkowskie musiałoby bowiem wówczas dostosowywać swoje prawo podatkowe do prawa podatkowego innego państwa członkowskiego.

19 Wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 44, 45) z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 49); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 46).

20 Wyraźnie w ten sposób w odniesieniu do odwrotnej sytuacji wyrok z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 59).

21 Zobacz wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, pkt 41); z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in. (C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 33).

22 Podobnie już wyroki: z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, pkt 41); z dnia 30 czerwca 2011 r., Meilicke i in. (C-262/09, EU:C:2011:438, pkt 33).

23 Wyroki: z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 33); z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 75–79 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. (C-446/03, EU:C:2005:763).

39. To samo dotyczy uwzględniania strat, których w przypadku przeniesienia siedziby nie można już uwzględnić w państwie, które podatnik opuszcza (w tym przypadku Niderlandach). Obowiązek uwzględniania strat w państwie, do którego podatnik się przenosi (w tym przypadku Republice Czeskiej), naruszałby autonomię państw członkowskich. Rozliczenie strat w Republice Czeskiej zależałoby bowiem od tego, czy prawo niderlandzkie przewiduje uwzględnienie strat, a jeśli tak, to w jakiej wysokości.

3) *Uwzględnienie zasady symetrii*

40. To samo wynika również z zasady symetrii. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału w przypadku przeniesienia siedziby do innego państwa członkowskiego państwo, które podatnik opuszcza, może w ostatnim możliwym momencie (w momencie przeniesienia siedziby) opodatkować zyski spółki, ale musi jednocześnie uwzględnić również jej straty²⁵.

41. Zasada symetrii polega na zastosowaniu zasady spójności do stosunku między zyskami a stratami²⁶. Polega ona na „lustrzanej” logice. Obowiązek uwzględniania strat i prawo do opodatkowania zysków to dwie strony tego samego medalu, które stanowią swoje symetryczne czy też lustrzane odbicie²⁷. W związku z tym do odliczenia strat zobowiązane jest jedynie państwo, które ma też dostęp do odpowiednich zysków. Znajduje to odzwierciedlenie w sformułowaniu Trybunału, zgodnie z którym „wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pokrywają się”²⁸. Jeżeli dane państwo nie może opodatkować zysków z poprzednich okresów, stanowi to uzasadnienie dla braku obowiązku uwzględnienia również strat z poprzednich okresów.

42. Z zasady symetrii wynika także, że wobec braku prawa do opodatkowania zysków uzyskanych przez Aures w Niderlandach Republika Czeska nie jest też w równej mierze zobowiązana uwzględnić poniesionych tam w przeszłości strat.

4) *Brak swobodnego wyboru systemu prawa podatkowego*

43. Suwerenność podatkowa państw członkowskich byłaby wreszcie podważona, gdyby podatnicy mogli swobodnie wybierać, gdzie płacą podatki i gdzie uwzględniają straty („ryzyko unikania opodatkowania”)²⁹. Możliwość przekazywania zeszłorocznych strat spółki niebędącej rezydentem zakładowi będącemu rezydentem w drodze przeniesienia siedziby – jak wskazuje również Szwecja – niesie ze sobą ryzyko, że spółka przeniesie siedzibę do zakładu, który uzyskuje największe zyski podlegające najwyższej stawce podatkowej. Tam bowiem wartość finansowa strat (podlegających przeniesieniu) jest najwyższa.

25 Zobacz wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 56 i nast.); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 46 i nast.).

26 J. Kokott, *The Tax Law of the European Union*, München 2018, § 5 pkt 87.

27 Zobacz jedynie wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 58, 59); z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 60 i nast.).

28 Zobacz wyroki: z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 50 i nast. oraz pkt 65 i nast.); z dnia 4 lipca 2013 r., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 53); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 80); a także moje opinie: w sprawie Timac Agro (C-388/14, EU:C:2015:533, pkt 47), w sprawie Nordea Bank (C-48/13, EU:C:2014:153, pkt 43) oraz w sprawie National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:563, pkt 99).

29 Wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 38 i nast.); z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51 i nast.); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 49 i nast.).

44. W rezultacie dawałoby to podatnikowi prawo wyboru, na co zwróciły uwagę Niemcy podczas rozprawy. Przenosząc siedzibę zarządu, mógłby on decydować również o optymalnym pod względem prawa podatkowego wykorzystaniu poniesionych uprzednio strat. Takie prawo wyboru nie wynika jednak z prawa Unii³⁰.

5) Wnioski częściowe

45. W rezultacie zastosowanie ma zatem uzasadnienie związane z zachowaniem wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

b) W przedmiocie uzasadnienia związanego z unikaniem podwójnego uwzględnienia strat

46. Odmowę uwzględnienia strat może uzasadniać również unikanie ich podwójnego uwzględnienia. Uzasadnienie związane z unikaniem podwójnego uwzględnienia strat jest uznane przez Trybunał od wydania wyroku w sprawie Marks & Spencer³¹. Zgodnie z tym orzeczeniem państwa członkowskie powinny mieć przynajmniej możliwość zapobieżenia podwójnemu odliczeniu strat³².

47. Rzeczywiście rozszerzenie odliczenia strat (w szczególności strat poniesionych w poprzednim okresie podatkowym) na straty zagraniczne wiąże się z ryzykiem ich podwójnego uwzględnienia.

48. Ryzyko to przybiera tutaj konkretną postać, ponieważ Aures jest w stanie prowadzić działalność gospodarczą zarówno w miejscu siedziby statutowej w Niderlandach, jak i w miejscu stałego zakładu w Republice Czeskiej (która od dnia 1 stycznia 2009 r. jest siedzibą zarządu). Uwzględnienie strat podatkowych z Niderlandów w Republice Czeskiej jest więc obarczone ryzykiem, że te same straty w przyszłości (ponownie) zostaną uwzględnione również w Niderlandach.

49. Ma to miejsce w szczególności dlatego, że w Niderlandach przewidziano na uwzględnienie strat okres dziewięciu lat, a z niderlandzkiej decyzji określającej straty nie wynika, czy zostały one już uwzględnione w Republice Czeskiej.

c) Zachowanie zasady proporcjonalności

1) Łagodniejszy środek, który jest równie odpowiedni

50. Nieuwzględnienie strat poniesionych wcześniej przez Aures w Niderlandach musiałyby być jednak również proporcjonalne. Musi być zatem odpowiednie dla osiągnięcia uzasadnionych celów i nie może wykroczać poza to, co jest niezbędne³³.

51. Należy najpierw zauważyć, że nieuwzględnienie strat poniesionych przez Aures w Niderlandach na mocy ustawy o podatkach dochodowych jest odpowiednie, aby zapewnić osiągnięcie celów polegających na utrzymaniu wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych, unikanie podwójnego uwzględnienia strat oraz zapobieganie unikaniu opodatkowania.

30 W kwestii prawa wyboru podatnika zobacz już wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 32); z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 55); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 46), a także moje opinie: w sprawie Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 61, 62) i w sprawie Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 77, 78).

31 Wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 35 i nast.); z dnia 29 marca 2007 r., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 47).

32 Zobacz wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 47, 48).

33 Zobacz wyroki: z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 42); z dnia 12 września 2006 r., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 47); z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

52. Konieczna jest również regulacja służąca osiągnięciu tych celów. Podwójnemu uwzględnieniu strat można by, co prawda, zapobiec również poprzez wymianę danych lub wprowadzenie obowiązków informacyjnych itd. Takie podejście nie byłoby jednak w każdym razie odpowiednie, aby uwzględnić zachowanie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

53. W związku z tym nie widzę łagodniejszego środka, który byłby równie odpowiedni. Ponadto zachowanie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi przeważa nad interesem podatnika polegającym na tym, aby wykorzystać teraz w Republice Czeskiej straty poniesione w Niderlandach, a tym samym wybrać system prawa podatkowego, który będzie miał do nich zastosowanie.

2) Nieproporcjonalność wynikająca z wystąpienia strat ostatecznych?

54. Z orzecznictwa Trybunału dotyczącego strat „ostatecznych” wynika jednak, że jest to nieproporcjonalne, jeśli państwo członkowskie odmawia spółce dominującej/macierzystej uwzględnienia strat, mimo że zagraniczna spółka zależna lub zagraniczny stały zakład wyczerpały wszelkie możliwości uwzględnienia strat i nie ma już szansy, aby straty te mogły w jakikolwiek sposób zostać jeszcze uwzględnione. Miałyby to miejsce jednak tylko wtedy, kiedy straty Aures stanowiłyby w ogóle straty ostateczne w rozumieniu wyroku w sprawie Marks & Spencer³⁴.

55. Tak jednak nie jest. Po pierwsze, niniejszy stan faktyczny nie odpowiada temu, na tle którego Trybunał stworzył konstrukcję prawną strat ostatecznych (zob. pkt 56 i nast.). Konstrukcja ta jest zresztą kontrowersyjna³⁵ i spowodowała wiele problemów³⁶, w związku z czym nie powinno się jej rozszerzać na jeszcze kolejne rodzaje stanów faktycznych. Po drugie, straty, które podlegają przeniesieniu na kolejne okresy, nie są co do zasady ostateczne (pkt 61 i nast.). Po trzecie, straty nie są ostateczne ze względu na dalsze istnienie siedziby statutowej w Niderlandach (pkt 66 i nast.). Po czwarte, rozszerzenie orzecznictwa dotyczącego strat ostatecznych prowadziłoby do kolizji z orzecznictwem dotyczącym opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych (pkt 72 i nast.).

i) Nieporównywalność stanu faktycznego ze stratami ostatecznymi

56. Zgodnie z wyrokiem Trybunału w sprawie Marks & Spencer straty, które poniosła zagraniczna spółka zależna, mogą zostać uwzględnione w podstawie opodatkowania krajowej spółki dominującej, jeżeli są ostateczne³⁷. W sprawie Bevola Trybunał zastosował to orzecznictwo również do zagranicznych stałych zakładów³⁸.

57. Wbrew twierdzeniu Aures taki stan faktyczny nie występuje jednak w niniejszej sprawie. Po pierwsze, orzecznictwo to ma bowiem zastosowanie wyłącznie do strat, które powstały w tym samym okresie podatkowym co zyski i nie mogą już zostać uwzględnione w rozliczeniu spółki zależnej/stałego zakładu, a jedynie w rozliczeniu spółki dominującej/macierzystej. Uwzględnienie strat w kolejnych okresach w rozliczeniu tego samego podatnika nie było przedmiotem tego orzecznictwa.

34 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 55).

35 Zobacz opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie K (C-322/11, EU:C:2013:183, pkt 66 i nast. oraz pkt 87), a także moje opinie: w sprawie Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2014:2321, pkt 41 i nast.) oraz w sprawie A (C-123/11, EU:C:2012:488, pkt 50 i nast.).

36 Zobacz w tej kwestii jedynie następcze orzecznictwo Trybunału, którego wydanie okazało się już dotychczas konieczne (z zastrzeżeniem, że nie jest to lista wyczerpująca) – wyroki: z dnia 19 czerwca 2019 r., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510); z dnia 19 czerwca 2019 r., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511); z dnia 4 lipca 2018 r., NN (C-28/17, EU:C:2018:526); z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424); z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829); z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50); z dnia 7 listopada 2013 r., K (C-322/11, EU:C:2013:716); z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84); z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278).

37 Zobacz wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 56 i nast.).

38 Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 64). Krytycznie w tej kwestii M. Desens, w: A. Musil, H. Weber-Grellet (Hrsg.), *Europäisches Steuerrecht*, 2019, § 2 GewStG pkt 47.

58. Po drugie, ten ostatni wyrok dotyczył jedynie przypadku, w którym stały zakład został zamknięty, w związku z czym jego straty nie mogły już zostać uwzględnione. W niniejszej sprawie siedziba statutowa Aures w Niderlandach nadal istnieje, w związku z czym uwzględnienie strat w tym kraju jest jeszcze możliwe.

59. Po trzecie, orzecznictwo dotyczące strat ostatecznych – na co wskazują przede wszystkim Republika Czeska i Niderlandy – odnosi się do zakończenia działalności podatnika. W przypadku Aures nie można o tym mówić w kontekście przeniesienia jego siedziby.

60. Po czwarte, stan faktyczny w wyroku w sprawie Bevola był odwrotny, ponieważ to spółka macierzysta będąca rezydentem miała uwzględnić straty zagranicznego stałego zakładu. Jako miejsce uwzględnienia strat wchodziło więc w grę jedynie państwo siedziby statutowej. W tym przypadku siedziba statutowa nadal znajduje się jednak w Niderlandach. Przeniesienie siedziby zarządu do Republiki Czeskiej niczego nie zmienia w pierwotnej i nadal istniejącej rezydencji podatkowej Aures w Niderlandach.

ii) Straty, które podlegają przeniesieniu na kolejne okresy, co do zasady nie są ostateczne

61. Ponadto straty, które podlegają przeniesieniu na kolejne okresy, co do zasady nie są ostateczne. Trybunał orzekł już, że swobody podstawowe nie stoją na przeszkodzie sytuacji, w której transgraniczna strata podlegająca rozliczeniu musi zostać określona jako strata ostateczna zawsze na koniec okresu rozliczeniowego³⁹.

62. Wyrok ten zapadł w postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego toczącym się przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, które wykonało wyrok Marks & Spencer. Komisja uznała, że prawo Unii naruszają również nowe przepisy Zjednoczonego Królestwa, zgodnie z którymi straty ostateczne należy określić na koniec okresu podatkowego, w którym powstały. Zaprzeczył temu jednak Trybunał⁴⁰.

63. Jeżeli możliwość uznania za ostateczne wyłącznie tych strat, które określa się (można określić) jako ostateczne również na koniec okresu podatkowego, nie stoi jednak w sprzeczności ze swobodami podstawowymi, można wyciągnąć z tego wniosek, że w odniesieniu do raz ustalonego braku ostatecznego charakteru nic już się nie zmienia⁴¹. W każdym razie wypowiedzi w sprawie Komisja/Zjednoczone Królestwo wskazują na to, że w każdym przypadku skompensowana musi jeszcze zostać w jakiś sposób (transgranicznie) strata poniesiona w ostatnim roku likwidacji spółki zależnej, ale nie straty do tej pory należne i przeniesione na podstawie prawa krajowego (w tym przypadku niderlandzkiego).

64. Jak już stwierdziłam w opiniach w sprawach Holmen i Memira Holding i jak słusznie zwracały uwagę podczas rozprawy także Francja i Zjednoczone Królestwo, strat, których na koniec okresu podatkowego nie należało uznać za ostateczne, nie można zaliczyć do ostatecznych również później⁴². W przeciwnym razie państwo członkowskie mogłoby poprzez odpowiednie zmiany w swoim prawie podatkowym decydować o obowiązku uwzględnienia strat spoczywającym na innym państwie członkowskim. Sprzeciwia się temu jednak zasada autonomii.

39 Zobacz wyrok z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 31, 36).

40 Zobacz wyrok z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 31, 36).

41 Zobacz wyrok z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 37).

42 Zobacz moje opinie: w sprawie Memira (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 58, 59) i w sprawie Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 54, 55).

65. Straty Aures nie były ostateczne na koniec poszczególnych okresów rozliczeniowych (2007 i 2008 r.) ze względu na możliwość przeniesienia ich na kolejne okresy. W każdym razie odnosi się to do strat z 2007 r. (które zostały przeniesione na 2008 r.), a moim zdaniem również do kolejnych strat z 2008 r., ponieważ mogły one zostać wykorzystane w Niderlandach jeszcze przez dziewięć kolejnych lat.

iii) Brak ostatecznego charakteru strat ze względu na dalsze istnienie siedziby statutowej

66. Przeniesienie siedziby mogłoby coś zmienić w braku ostatecznego charakteru „nowych” strat z 2008 r., jeżeli możliwość uwzględniania tych strat miałaby naprawdę przestać istnieć.

67. Również to nie ma jednak miejsca w przypadku Aures, ponieważ jego siedziba statutowa pozostała w Niderlandach. W związku z tym – jak podkreślają również Zjednoczone Królestwo i Francja – zawsze istnieje możliwość wznowienia działalności gospodarczej. Straty można by więc odliczyć od osiągniętych w przyszłości zysków. Aures byłby cały czas w stanie je uzyskać, prowadząc w miejscu siedziby statutowej jakąkolwiek działalność gospodarczą.

68. Potwierdza to istniejący wpis Aures do niderlandzkiego rejestru handlowego. Ponadto, jak już wyjaśniłam w pkt 53, uwzględnienie strat jest w Niderlandach możliwe przez okres do dziewięciu lat. W związku z tym w momencie nieuwzględnienia w Republice Czeskiej strat poniesionych przez Aures w Niderlandach ich uwzględnienie w Niderlandach (poprzez wznowienie działalności gospodarczej) było nadal możliwe.

69. Ponadto większość państw członkowskich przewiduje opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych. W ten sposób co do zasady niezrealizowane zyski kapitałowe powstałe w kraju w okresie rezydencji podatkowej (ciche rezerwy) mają zostać opodatkowane w momencie, kiedy ze względu na przeniesienie siedziby podatnika ustają własne kompetencje podatkowe danego państwa⁴³. Zgodnie z art. 5 dyrektywy ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, który nie ma jeszcze zastosowania w niniejszej sprawie pod względem temporalnym, państwa członkowskie są nawet od 1 stycznia 2020 r. zobowiązane, aby przewidzieć takie opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych⁴⁴.

70. Gdyby Aures miał przenieść z Niderlandów również siedzibę statutową, ewentualne ciche rezerwy mogłyby po raz ostatni zostać opodatkowane w Niderlandach w ramach opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych. Określone straty mogłyby wówczas zostać odliczone od tych „zysków”. Straty ostateczne istnieją jednak tylko wtedy, gdy nie ma już możliwości, aby mogły one zostać w jakikolwiek sposób uwzględnione.

71. Nawet likwidacja w następstwie połączenia nie może w świetle orzecznictwa Trybunału prowadzić do wykazania braku jakiejkolwiek możliwości uwzględnienia strat, które wystąpiły w państwie siedziby spółki zależnej⁴⁵. Jeżeli do wykazania ostatecznego charakteru strat nie wystarcza nawet likwidacja, to tym bardziej nie może do tego wystarczyć samo przeniesienie siedziby zarządu przy zachowaniu siedziby statutowej w „państwie, które podatnik opuszcza”.

⁴³ Wyrażnie w ten sposób wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 48); z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 25 kwietnia 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-64/11, niepublikowany, EU:C:2013:264, pkt 31).

⁴⁴ Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

⁴⁵ Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 51, 52).

iv) Groźba kolizji z orzecznictwem dotyczącym opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych

72. Wreszcie rozszerzenie orzecznictwa dotyczącego strat ostatecznych prowadziłyby również do kolizji z orzecznictwem Trybunału dotyczącym opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych.

73. Jeżeli w tym przypadku miano by założyć wystąpienie strat ostatecznych już ze względu na samo przeniesienie siedziby, a orzecznictwo Trybunału dotyczące strat ostatecznych miałyby zastosowanie również do rozliczania strat w kolejnych okresach, państwo, do którego spółka się przenosi, musiałoby uwzględnić straty (powstałe jeszcze przed przeniesieniem siedziby). Miałyby to zastosowanie, mimo że państwu, do którego spółka się przenosi, własne kompetencje podatkowe przysługują dopiero od momentu przeniesienia siedziby. Orzecznictwo Trybunału dotyczące opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych (zob. w tej kwestii już pkt 35 i 36 powyżej) wyraźnie pokazuje jednak, że zyski osiągnięte przez spółkę przed przeniesieniem siedziby (a w związku z zasadą symetrii również straty spółki) są objęte kompetencją państwa, które spółka opuszcza (w tym przypadku Niderlandów), a nie państwa, do którego się przenosi (w tym przypadku Republiki Czeskiej)⁴⁶.

74. Również z tego powodu konstrukcji prawnej strat ostatecznych nie należy rozszerza na odliczanie strat w kolejnych okresach wskutek przeniesienia siedziby.

3) Wnioski

75. Wobec braku strat ostatecznych należy uznać, że omawiana czeska regulacja dotycząca nieuwzględnienia strat, które poniesiono w uprzednim okresie podatkowym w innym państwie członkowskim, jest proporcjonalna.

VI. Propozycja rozstrzygnięcia

76. Z powyższych powodów proponuję, aby Trybunał wydał następujące rozstrzygnięcie w sprawie pytań prejudycjalnych przedłożonych przez Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny, Republika Czeska):

- 1) Swoboda przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE obejmuje swym zakresem samo przeniesienie miejsca sprawowania zarządu spółką z jednego państwa członkowskiego do drugiego.
- 2) Wyłączenie możliwości rozliczenia strat w kolejnych okresach w kontekście transgranicznego przeniesienia siedziby stanowi, co prawda, ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Jest ono jednak uzasadnione zachowaniem wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

⁴⁶ Wyroki: z dnia 21 maja 2015 r., Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331, pkt 44, 45); z dnia 23 stycznia 2014 r., DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 29 listopada 2011 r., National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 49); z dnia 7 września 2006 r., N (C-470/04, EU:C:2006:525, pkt 46).