



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (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. Vlácil 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,

* Język postępowania: czeski.

- 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 ředitelství (dyrekcją odwoławczą ds. finansów, Republika Czeska, zwaną dalej „dyrekcją odwoławczą”) w przedmiocie odmówienia przez ów organ umożliwienia tej spółce odliczenia straty podatkowej poniesionej przez nią w państwie członkowskim 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 głównym (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 bezpośrednio 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). Stratę podatkową 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 następcą prawnym AAA Auto Group NV, spółki utworzonej na podstawie prawa niderlandzkiego, której statutowa siedziba i siedziba faktycznego zarządu znajdowały się w Niderlandach, co czyniło z niej niderlandzkiego rezydenta podatkowego (dalej łącznie 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 członkowskiego.
- 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 członkowskim.
- 8 W dniu 1 stycznia 2009 r. Aures przeniosła siedzibę faktycznego zarządu z Niderlandów do Republiki Czeskiej, a dokładniej na adres rzeczonoego oddziału. Z uwagi na to przeniesienie Aures przeniosła również swoją rezydencję podatkową z Niderlandów do Republiki Czeskiej ze skutkiem od tego samego dnia. Od tej pory całą swoją 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, jeśli 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 była 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 członkowskiego 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 dyрекcję odwoławczą, a następnie skargę do Městský soud v Praze (sądu miejskiego w Pradze, Republika Czeska), która również została oddalona.
- 14 Czeski organ podatkowy, dyрекcja 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 niemożność odliczenia rozpatrywanej straty nie była 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), dotyczyły 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 istniało 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 uwagę, że dziedzina podatków bezpośrednich nie jest co do zasady przedmiotem harmonizacji i pozostaje w gestii państw członkowskich, sąd odsyłający zastanawia się, czy ta sama swoboda oznacza, że przeniesienie rezydencji podatkowej z jednego państwa członkowskiego do innego powinno zawsze być neutralne z podatkowego punktu widzenia.
- 22 W tych okolicznościach Nejvyšší správní soud (najwyższy sąd administracyjny) 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 23 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy 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 innym państwie członkowskim przeniesienia strat powstałych przed owym przeniesieniem siedziby.
- 24 Należy bowiem zaznaczyć, że art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE zapewnia swobodę przedsiębiorczości spółkom założonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo na terytorium Unii Europejskiej.
- 25 W szczególności Trybunał orzekł już, że 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 szczególności w celu podważenia skutków podatkowych związanych z tym przeniesieniem w państwie członkowskim 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 spółka może w takich okolicznościach powołać się na art. 49 TFUE w celu podważenia sposobu traktowania pod względem podatkowym zastrzeżonego dla niej przez państwo członkowskie, do którego przenosi ona siedzibę faktycznego zarządu. Transgraniczne przeniesienie tej siedziby wchodzi zatem w zakres stosowania tego artykułu.
- 27 Jakakolwiek inna wykładnia byłaby bowiem sprzeczna z samym brzmieniem przepisów prawa Unii dotyczących swobody przedsiębiorczości, które mają na celu w szczególności zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim (zob. podobnie wyroki: z dnia 11 marca 2004 r., *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, EU:C:2004:138, pkt 42; a także 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 wyłączają 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, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące 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 będącą 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 będącym 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 zniechęcona do przeniesienia siedziby faktycznego zarządu do innego państwa członkowskiego w celu wykonywania tam działalności gospodarczej.
- 36 Taką 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 będąca 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 będąc 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 obejmującej 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 podlegały kompetencji podatkowej pierwszego państwa członkowskiego obejmującej 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 okoliczność, że spółka, która przeniosła swoją rezydencję podatkową z jednego państwa członkowskiego do drugiego, podlega kolejno kompetencji podatkowej dwóch państw członkowskich, może spowodować zwiększone ryzyko podwójnego uwzględnienia strat, ponieważ taka spółka mogłaby być skłonna do żądania uwzględnienia tych samych strat przez organy tych dwóch państw członkowskich.
- 43 W uwagach przedstawionych Trybunałowi rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska zauważają jednak zasadniczo, że zgodnie z orzecznictwem wynikającym z wyroku z dnia 12 czerwca 2018 r., *Bevola i Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 38) porównywalność sytuacji zależy od ostatecznego charakteru straty rozpatrywanej w postępowaniu głównym.
- 44 W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał orzekł, iż w odniesieniu do strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem, który zaprzestał wszelkiej działalności i którego strat nie można już odliczyć od jego zysku podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym prowadził swą działalność, sytuacja spółki będącej rezydentem posiadającej taki zakład nie jest w świetle celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu odliczeniu strat odmienna od sytuacji spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład będący rezydentem, mimo że co do zasady sytuacje tych dwóch spółek nie są 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 Jednakże nie można przyjąć takiego podejścia w sytuacji spółki, która po przeniesieniu siedziby faktycznego zarządu i tym samym swojej rezydencji podatkowej w państwie członkowskim swojej statutowej siedziby do innego państwa członkowskiego dąży do odliczenia w tym państwie strat poniesionych w pierwszym państwie członkowskim w okresie podatkowym, w którym państwo to wykonywało w sposób wyłączny kompetencję podatkową wobec tej spółki.
- 46 Po pierwsze bowiem, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 56 i 57 opinii, orzecznictwo przypomniane w pkt 44 niniejszego wyroku zostało wypracowane w okolicznościach innych niż te rozpatrywane w postępowaniu głównym.

- 47 Orzecznictwo to dotyczy zatem ewentualnego uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem strat poniesionych przez jej stały zakład niebędący rezydentem.
- 48 Wspomniane orzecznictwo dotyczy zatem sytuacji charakteryzującej się tym, że w tym samym okresie podatkowym spółka, która zamierza odliczyć od swojej podstawy opodatkowania straty swego stałego zakładu niebędącego rezydentem, i sam ten stały zakład znajdują się w dwóch różnych państwach członkowskich.
- 49 Tymczasem z przedstawionej przez sąd odsyłający chronologii istotnych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym wynika, że Aures poniosła straty za rok 2007 w Niderlandach w okresie podatkowym, w którym zarówno jej statutowa siedziba, jak i siedziba faktycznego zarządu znajdowały się w tym państwie członkowskim i gdy nie utworzyła jeszcze stałego zakładu w Republice Czeskiej.
- 50 Po drugie, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 72 i 73 opinii, zastosowanie rozwiązania 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 składnikami 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 wyłączają 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 wyłączają 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.

Podpisy