



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 17 lipca 2014 r. *

Przepisy podatkowe — Swoboda przedsiębiorczości — Krajowy podatek dochodowy — Opodatkowanie grup — Opodatkowanie działalności zagranicznych stałych zakładów spółek będących rezydentami — Unikanie podwójnego opodatkowania poprzez zaliczenie podatku (metoda zaliczenia) — Ponowne doliczenie odliczonych uprzednio strat w przypadku zbycia stałego zakładu na rzecz należącej do tej samej grupy spółki, wobec której dane państwo członkowskie nie wykonuje kompetencji podatkowych

W sprawie C-48/13

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Østre Landsret (sąd wyższy dla wschodniej Danii) postanowieniem z dnia 22 stycznia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 stycznia 2013 r., w postępowaniu:

Nordea Bank Danmark A/S

przeciwko

Skatteministeriet,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, Prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, E. Juhász i A. Borg Barthet, prezesi izb, A. Rosas, J. Malenovský, J.C. Bonichot (sprawozdawca), C. Vajda, S. Rodin i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Nordea Bank Danmark A/S przez H. Hansena, advokat,
- w imieniu rządu duńskiego przez V. Pasternak Jørgensen, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Lundgaard Hansena, advokat,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: duński.

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman oraz J. Langerę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu austriackiego przez A. Poscha, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz C. Barslev, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Urzędu Nadzoru EFTA przez X. Lewisa, G. Mathisena oraz A. Steinarsdóttir, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 marca 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 54 TFUE oraz art. 31 i 34 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3) (zwanego dalej „porozumieniem EOG”) odnoszących się do swobody przedsiębiorczości.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez Nordea Bank Danmark A/S (zwaną dalej „Nordea Bank”), spółkę prawa duńskiego, przeciwko decyzjom Skatteministeriet (ministerstwa ds. podatków), w których do podstawy opodatkowania tej spółki ponownie doliczono straty uprzednio odliczone z tytułu jej niektórych zagranicznych stałych zakładów.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

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

„Zyski przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim umawiającym się państwie działalność gospodarczą poprzez położony tam zakład. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to jego zyski mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi”.

- 4 Na mocy art. 25 tej konwencji umawiające się państwa wybrały zniesienie podwójnego opodatkowania stałych zakładów tzw. metodą zaliczenia. Na tej podstawie państwo rezydencji przedsiębiorstwa przyznaje mu ulgę w kwocie równej podatкови dochodowemu zapłaconemu w państwie źródła.

Prawo duńskie

- 5 Na mocy duńskich przepisów mających zastosowanie w postępowaniu głównym każda spółka będąca rezydentem przy obliczaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu na bieżąco uwzględniała dochody i straty swoich stałych zakładów położonych za granicą.

- 6 W razie zbycia w całości lub w części działalności stałego zakładu na rzecz podmiotu niepowiązanego lub innej spółki należącej do tej samej grupy duńska spółka podlegała opodatkowaniu z uwzględnieniem zysków lub strat kapitałowych zrealizowanych na ogóle aktywów przypisanych do zbywanej działalności, w tym pozabilansowych wartościach niematerialnych i prawnych.
- 7 W tym celu zbywane aktywa należało wycenić według ich wartości rynkowej na podstawie art. 2 lov om påligningen af indkomstskat til staten „ligningsloven” (ustawy o państwowym podatku dochodowym, zwanej dalej „ligningslov”), który w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu głównym stanowił:

„Podatnicy, którzy

- 1) są kontrolowani przez osoby fizyczne lub prawne,
- 2) kontrolują osoby prawne,
- 3) należą do tej samej grupy co osoba prawna,
- 4) posiadają stały zakład położony za granicą, lub
- 5) są zagranicznymi osobami fizycznymi lub prawnymi posiadającymi stały zakład położony w Danii

przy ustalaniu swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w odniesieniu do transakcji handlowych lub finansowych z wyżej wymienionymi osobami fizycznymi lub prawnymi oraz stałymi zakładami (transakcje kontrolowane) stosują ceny i warunki, które zostałyby uzyskane, gdyby transakcje te odbywały się pomiędzy stronami niepowiązanymi”.

- 8 Artykuł 33D ust. 5 ligningslov mający zastosowanie w postępowaniu głównym brzmiał następująco:

„W razie zbycia w całości lub w części stałego zakładu położonego za granicą, na Wyspach Owczych lub na Grenlandii, na rzecz spółki należącej do tej samej grupy [...], te odliczone straty, które nie zostały pokryte późniejszymi dochodami, są uwzględniane przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu niezależnie od zastosowanej metody unikania opodatkowania [...]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 9 Nordea Bank ma siedzibę w Danii.
- 10 Pomiędzy rokiem 1996 a rokiem 2000 spółka ta wykonywała detaliczną działalność bankową w Finlandii, Szwecji i Norwegii za pośrednictwem ponoszących straty położonych tam zakładów, a w konsekwencji straty te zgodnie z prawem odliczała od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii.
- 11 W 2000 r. działalność tych stałych zakładów została poddana restrukturyzacji: ich biura zostały zamknięte, ich klientom zaoferowano możliwość zachowania rachunków bankowych w spółkach zależnych Nordea Bank w tychże państwach na niezmiennych warunkach, a ich personel został w połowie zatrudniony przez te spółki zależne lub przez inne lokalne spółki należące do tej samej grupy.
- 12 Według ustaleń sądu odsyłającego niekwestionowanych przez strony w postępowaniu głównym operacja ta odpowiadała zbyciu części działalności, wobec której Królestwo Danii wykonywało kompetencje podatkowe, na rzecz spółek należących do tej samej grupy, wobec których kompetencji tych państwo owo nie wykonywało.

- 13 Na podstawie art. 33D ust. 5 ligningslov Skatteministeriet ponownie doliczyło do dochodów podlegających opodatkowaniu Nordea odliczone uprzednio straty związane ze zbywaną działalnością, które nie zostały pokryte osiągniętymi później dochodami.
- 14 Uznając to ponowne doliczenie za sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości, Nordea Bank wniosła odwołanie do Landsskatteretten (krajowej komisji podatkowej), a oddalenie tego odwołania zaskarżyła następnie do Østre Landsret.
- 15 W tych okolicznościach Østre Landsret postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE (dawniej art. 43 WE w związku z art. 48 WE) i art. 31 [porozumienia EOG] w związku z jego art. 34 stoją na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, które dopuszcza, aby spółka zlokalizowana w tym państwie odliczała na bieżąco straty wygenerowane przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim, dokonywało pełnego ponownego doliczenia do podlegającego opodatkowaniu dochodu tej spółki wszystkich strat pochodzących ze stałego zakładu (w zakresie, w jakim nie zostały one rozliczone w odniesieniu do zysków z następujących lat), w razie gdy stały zakład przestaje istnieć w związku z okolicznością, że część jego działalności została przeniesiona na spółkę powiązaną w ramach grupy i będącą rezydentem w tym samym państwie członkowskim co stały zakład, i gdy należy założyć, że wszystkie możliwości uwzględnienia wspomnianych strat zostały wyczerpane?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 16 Przez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 54 TFUE oraz art. 31 i 34 porozumienia EOG stoją na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego, mocą których w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem jej stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub innym państwie będącym stroną porozumienia EOG na rzecz niebędącej rezydentem spółki należącej do tej samej grupy straty uprzednio odliczone z tytułu zbytego zakładu zostają ponownie doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej.
- 17 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego położenia zakładu dla jego własnych obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. podobnie wyrok Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, pkt 35; wyrok Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 30).
- 18 Chociaż postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem, w szczególności za pośrednictwem stałego zakładu (zob. podobnie wyrok w sprawie Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 19, 20).
- 19 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce w przypadku, gdy na mocy ustawodawstwa państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem posiadająca spółkę zależną lub stały zakład w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną porozumienia EOG jest traktowana pod względem podatkowym w sposób różniący się na niekorzyść od traktowania spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład lub spółki

zależnej w tym pierwszym państwie członkowskim (zob. podobnie w szczególności wyrok Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 16–22; wyrok Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 20–34).

- 20 Należy zauważyć, że przepis pozwalający na uwzględnienie strat stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub państwie będącym stroną porozumienia EOG do celów ustalenia zysków i obliczenia podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki macierzystej ustanawia ulgę podatkową (zob. podobnie wyrok Lidl Belgium, EU:C:2008:278, pkt 23).
- 21 Tymczasem należy stwierdzić, że sporne w postępowaniu głównym przepisy art. 33D ust. 5 *ligningslov* prowadzą do pozbawienia spółek duńskich posiadających stałe zakłady położone za granicą tej ulgi, w przeciwieństwie do spółek posiadających stałe zakłady w Danii. Ustanawiają one bowiem regułę ponownego doliczenia strat odliczonych zgodnie z prawem z tytułu zbywanych zagranicznych zakładów, która to reguła nie ma zastosowania w przypadku zbycia na tych samych warunkach zakładów położonych w Danii.
- 22 Takie niekorzystne traktowanie może zniechęcić spółkę duńską do wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym niż Królestwo Danii państwie członkowskim lub państwie będącym stroną porozumienia EOG, a w konsekwencji stanowi ograniczenie co do zasady zakazane przez dotyczące swobody przedsiębiorczości postanowienia traktatu oraz porozumienia EOG.
- 23 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie takie można uznać za dopuszczalne tylko w przypadku, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest ono uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W odniesieniu do porównywalności sytuacji należy stwierdzić, że stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim lub państwie będącym stroną porozumienia EOG w zakresie środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dochodów spółki będącej rezydentem lub jego złagodzenia nie znajdują się co do zasady w sytuacji porównywalnej do krajowych stałych zakładów. Niemniej jednak poddając podatkowi duńskiemu dochody stałych zakładów położonych w Finlandii, Szwecji i Norwegii, Królestwo Danii zrównało te zakłady z krajowymi stałymi zakładami w zakresie odliczania strat (zob. analogicznie *Denkavit Internationaal* i *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 34, 35).
- 25 Uzasadnienie ograniczenia może zatem opierać się jedynie na nadrzędnych względach interesu ogólnego. W takim przypadku trzeba jeszcze, by ograniczenie było odpowiednie do osiągnięcia celu, do którego zmierza, i by nie wykraczało ono poza to, co jest do osiągnięcia tego celu konieczne (zob. wyrok Lidl Belgium, EU:C:2008:278, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W tym względzie rząd duński podnosi konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w związku z zapobieganiem unikaniu opodatkowania.
- 27 Należy przypomnieć, że wobec braku przyjętych przez Unię przepisów ujednoczających lub harmonizujących państwa członkowskie pozostają właściwe do określania, w drodze umowy lub jednostronnie, kryteriów rozdziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu eliminacji podwójnego opodatkowania, a zachowanie tego rozdziału jest celem prawowym uznanym przez Unię (zob. w szczególności wyrok Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 28 Zgodnie z uzasadnieniem do *ligningslov* reguła ponownego doliczenia strat odliczonych z tytułu zagranicznych stałych zakładów „ma na celu zapobieżenie temu, by na przykład duńska spółka odliczyła straty pochodzące z zagranicznego oddziału, a następnie, gdy oddział ten zacznie przynosić

dochody, sprzedała go zagranicznej spółce należącej do tej samej grupy, w czego konsekwencji niemożliwe byłoby faktyczne ponowne doliczenie odliczonych strat do dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii”.

- 29 Celem duńskiej regulacji jest zatem zapobieżenie ryzyku unikania opodatkowania, które polegałoby w szczególności na tym, że grupa zorganizuje swoją działalność w taki sposób, że odliczy od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Danii straty ponoszącego je stałego zakładu położonego w Finlandii, Szwecji lub Norwegii, po to aby następnie, gdy tylko zakład ten zacznie przynosić zyski, przenieść działalność tego zakładu do spółki, którą kontroluje, lecz która jest opodatkowana nie w Danii, lecz w Finlandii, Szwecji lub w Norwegii.
- 30 Jeżeli Królestwo Danii byłoby pozbawione możliwości ponownego doliczenia odliczonych w ten sposób strat do podlegających opodatkowaniu dochodów duńskiej spółki zbywającej, a przy tym utraciło uprawnienie do opodatkowania ewentualnych przyszłych dochodów, konstrukcja taka w sposób sztuczny powodowałaby erozję podstawy opodatkowania, a co za tym idzie, oddziaływałaby na wynikający z konwencji nordyckiej rozdział kompetencji podatkowych.
- 31 Regulacja ta jednak wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia wskazanego celu.
- 32 Należy w tym względzie przypomnieć, że przez cel w postaci zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych zmierza się do zachowania symetrii między prawem do opodatkowania dochodów a możliwością odliczenia strat (zob. wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 33 Konieczność zachowania tej symetrii wymaga, by odliczenie strat z tytułu stałego zakładu mogło zostać zrównoważone opodatkowaniem dochodów tego zakładu osiągniętych w obszarze władztwa podatkowego danego państwa członkowskiego, to znaczy zarówno tych dochodów, które zostały osiągnięte w całym okresie, w którym wskazany zakład pozostawał zależny od spółki będącej rezydentem, jak i tych zrealizowanych w momencie zbycia tego zakładu.
- 34 Tymczasem jest niesporne, że dochody stałego zakładu należącego do spółki będącej rezydentem, które zostają osiągnięte przed zbyciem tego zakładu na rzecz niebędącej rezydentem spółki należącej do tej samej grupy, podlegają opodatkowaniu w Danii – nawet jeśli art. 25 konwencji nordyckiej w celu zniesienia ryzyka ewentualnego podwójnego opodatkowania przewiduje przyznanie spółce będącej rezydentem kredytu podatkowego.
- 35 Ponadto art. 2 *ligningslov* ustanawia w szczególności regułę, zgodnie z którą aktywa zbywane w ramach grupy podlegają wycenie na warunkach rynkowych. Wszelkie ewentualne zyski kapitałowe zrealizowane przy zbyciu powiększają następnie podlegający opodatkowaniu dochód zbywającej spółki duńskiej.
- 36 W rezultacie przepis państwa członkowskiego tego rodzaju co art. 33 ust. 5 *ligningslov*, który w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną porozumienia EOG na rzecz należącej do tej samej grupy spółki niebędącej rezydentem przewiduje ponowne doliczenie strat uprzednio odliczonych z tytułu zbywanego zakładu, wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celu dotyczącego konieczności zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, gdyż pierwsze państwo członkowskie opodatkowuje dochody osiągnięte z tytułu tego zakładu przed jego zbyciem, w tym dochody wynikające z zysku kapitałowego zrealizowanego przy tym zbyciu.
- 37 Wniosku tego nie zmienia okoliczność powołana przez rząd duński, iż w przypadku zbycia wewnątrzgrupowego miałyby ono trudności w przeprowadzeniu weryfikacji rynkowej wartości firmy zbytej w innym państwie członkowskim.

- 38 Trudności takie nie są bowiem charakterystyczne wyłącznie dla sytuacji transgranicznych, jako że administracja duńska z konieczności przeprowadza już podobne weryfikacje, w sytuacji gdy sprzedaż wartości firmy ma miejsce w ramach wewnątrzgrupowego zbycia krajowego stałego zakładu.
- 39 Ponadto duńskie organy podatkowe są w każdym wypadku uprawnione do żądania od spółki zbywającej dokumentów, które uznają za konieczne do celów zweryfikowania, czy wycena wartości firmy dokonana dla potrzeb obliczenia zysku kapitałowego z tytułu zbycia zagranicznego zakładu jest zgodnie z regułą ustanowioną w art. 2 ligningslov zbieżna z wartością rynkową.
- 40 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że art. 49 TFUE i 54 TFUE oraz art. 31 i 34 porozumienia EOG stoją na przeszkodzie regulacji państwa członkowskiego, mocą której w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną porozumienia EOG na rzecz niebędącej rezydentem spółki należącej do tej samej grupy straty uprzednio odliczone z tytułu zbywanego zakładu zostają ponownie doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej, o ile to pierwsze państwo członkowskie opodatkowuje zarówno dochody osiągnięte przez ten zakład przed jego zbyciem, jak i dochody wynikające z zysków kapitałowych zrealizowanych przy tym zbyciu.

W przedmiocie kosztów

- 41 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 49 TFUE i 54 TFUE oraz art. 31 i 34 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. stoją na przeszkodzie regulacji państwa członkowskiego, mocą której w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim lub w innym państwie będącym stroną porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym na rzecz niebędącej rezydentem spółki należącej do tej samej grupy straty uprzednio odliczone z tytułu zbywanego zakładu zostają ponownie doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej, o ile to pierwsze państwo członkowskie opodatkowuje zarówno dochody osiągnięte przez ten zakład przed jego zbyciem, jak i dochody wynikające z zysków kapitałowych zrealizowanych przy tym zbyciu.

Podpisy