Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 13 marca 2014 r.[1]

Sprawa C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
przeciwko
Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (Dania)]

Przepisy podatkowe — Swoboda przedsiębiorczości — Krajowy podatek dochodowy — Opodatkowania koncernów — Opodatkowanie działalności zagranicznych zakładów, należących do krajowych spółek — Unikanie podwójnego opodatkowania poprzez zaliczanie podatku (zasada zaliczania) — Ponowne doliczenie do podlegającego opodatkowaniu dochodu uwzględnionych wcześniej strat w razie zbycia zakładu w ramach koncernu przy zmianie właściwego prawa podatkowego

1. Po raz kolejny przed Trybunałem Sprawiedliwości zawisła sprawa dotycząca transgranicznego opodatkowania przez państwo członkowskie koncernu oraz zgodności tego działania ze swobodą przedsiębiorczości. Również ponownie Trybunał będzie wypowiadał się w przedmiocie względu uzasadniającego polegającego na „zachowaniu rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi", której istnienie po raz pierwszy wyraźnie uznano w wyroku w sprawie Marks & Spencer[2], a której zakres nie został jeszcze, jak się wydaje, dostatecznie wyjaśniony.

2. Należy jednak zaznaczyć, że każda kolejna rozpoznawana sprawa jest coraz bardziej skomplikowana. Przedłożony duński wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, dotyczy opodatkowania krajowej spółki z położonymi w innych państwach członkowskich zakładami. Działalność zagranicznych zakładów podlega co prawda w Danii pełnemu opodatkowaniu. Stosuje się przy tym jednak zasadę zaliczania podatku zapłaconego zagranicą na poczet podatku należnego w Dani. Tymczasem w niniejszym przypadku zagraniczne zakłady przyniosły jedynie straty. Owe straty, które uwzględniono w ramach opodatkowania krajowej spółki, mają teraz na podstawie przepisów szczególnych zostać doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu, ponieważ zakłady w ramach koncernu zostały zbyte spółkom, które nie podlegają duńskim przepisom podatkowym.

3. Niniejsza sprawa nie dotyczy egzotycznego, wyjątkowego przypadku, który pozbawiony byłby bardziej ogólnego znaczenia. Wręcz przeciwnie, pozwala raczej na rozwinięcie orzecznictwa Trybunału dotyczącego transgranicznego uwzględniania strat w ogólności, a w szczególności w ramach zasady zaliczania.

1 — Język oryginału: niemiecki.
2 — C-446/03, EU:C:2005:763.

I – **Ramy prawne**

4. W Królestwie Danii opodatkowaniu podlega dochód spółek, mających krajową siedzibę.

5. Jeżeli jednak spółka prowadzi zakład w innym państwie nordyckim (Szwecji, Finlandii lub Norwegii), wówczas na podstawie art. 7 Konwencji Nordyckiej o unikaniu podwójnego opodatkowania Królestwo Danii może opodatkować spółkę również w zakresie części dochodu, który można przypisać tym zagranicznym zakładom. Zgodnie z art. 25 konwencji należy jednak zaliczyć w ramach duńskiego podatku podatek zagraniczny odnoszący się do działalności zakładu, jednak wyłącznie w wymiarze odpowiadającym podatkowi należnemu w Dani od dochodu zakładu.

6. Według stanu prawnego, właściwego dla postępowania głównego, przy obliczaniu duńskiego podatku należało uwzględnić bieżące dochody i straty zagranicznych zakładów krajowych spółek.

7. W niniejszym przypadku jednak, zarządzono korektę co do sposobu uwzględniania strat. Paragraf 33 d ust. 5 ligningslov (lov om påligningen af indkomstskat til staten, ustawy o wymiarze podatków państwowych od dochodów) przewidywał, co następuje:

„W razie sprzedaży całości lub części stałego zakładu położonego poza Danią […] na rzecz spółki powiązanej […], te odliczone straty, które nie zostały rozliczone w odniesieniu do zysków z następujących lat, zostają uwzględnione przy rozliczeniu dochodu podlegającego opodatkowaniu, niezależnie od zastosowanej metody wyliczenia ulg […]”.

8. Jak wskazał sąd odsyłający przepis ten obowiązywał jedynie wówczas, gdy powiązana spółka nabywająca nie podlegała wspólnemu opodatkowaniu razem ze spółką zbywającą. Zgodnie z właściwym uzasadnieniem do projektu ustawy miało to zapobiegać temu, aby duńskie spółki najpierw nie pomniejszały swojego dochodu uwzględniając straty poniesione przez zagraniczne zakłady, a później zbywały te zakłady, gdy tylko zaczną one przynosić zyski, na rzecz powiązanej zagranicznej spółki, unikając w ten sposób opodatkowania zysków w Danii.

II – **Postępowanie główne**

9. Skarżącą w postępowaniu głównym jest spółka Nordea Bank Danmark A/S. Jest ona następcą prawnym Banku, który w 2000 r. wraz z pewnym szwedzkim, fińskim oraz norweskim bankiem utworzył Grupę Nordea.

10. W okresie od roku 1996, względnie 1997, do 2000 r. jej poprzednik prawny prowadził w Szwecji, Finlandii oraz Norwegii zakłady w postaci oddziałów banku. Oddziały te przynosiły przez cały okres jedynie straty. W związku z tym kwota 204 402 324 DKK, co według ówczesnego kursu odpowiadało 27 mln. EUR, została odliczona w Danii od podstawy opodatkowania.

11. W wyniku powstania grupy Nordea doszło do likwidacji oddziałów banku. Mniej więcej połowa spośród wszystkich pracowników została przeniesiona do szwedzkich, fińskich lub norweskich spółek należących do grupy Nordea oraz podobnie, dokonano przejęcia części klienteli. Straty, jakie przynosiły wcześniej zakłady nie mogły zostać uwzględnione przez przejmujące je spółki w ramach ich własnego podatku.

12. Duński urząd podatkowy uznał, iż powyższe działania stanowiły częściowe zbycie zakładów na rzecz powiązanych spółek zgodnie z § 33 d ust. 5 ligningslov. Dokonał wobec tego powiększenia podstawy opodatkowania w 2000 r. o kwotę strat wykazanych we wcześniejszych latach. Zdaniem Nordea Bank Danmark regulacja ta narusza jednak prawo Unii oraz porozumienie o EOG.

III – **Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości**

13. Sąd krajowy rozpoznający sprawę, Østre Landsretart, działając na podstawie art. 267 TFUE przedłożył Trybunałowi Sprawiedliwości następujące pytanie prejudycjalne:

Czy art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE (dawniej art. 43 WE w związku z art. 48 WE) i art. 31 porozumienia o 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?

14. W trakcie postępowania przed Trybunałem, Nordea Bank Danmark, Królestwo Danii, Republika Federalna Niemiec, Królestwo Niderlandów, Republika Austrii, Urząd Nadzoru EFTA oraz Komisja przedłożyli uwagi na piśmie.

IV – **Ocena prawna**

15. W niniejszym postępowaniu należy wyjaśnić, czy opisane dodatkowe opodatkowanie strat zagranicznego zakładu w ramach duńskiego systemu opodatkowywania krajowych spółek jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości wyrażoną w traktacie WE lub odpowiednio w porozumieniu o EOG.

16. Przy czym nie jest konieczne dokonanie rozróżnienia pomiędzy badaniem naruszenia swobody przedsiębiorczości spółki z siedzibą w jednym z państw członkowskich, podlegającego ocenie na podstawie art. 43 w związku z 48 WE a badaniem tego rodzaju naruszenia w zakresie dotyczącym spółki z siedzibą w Królestwie Norwegii w zastosowaniu art. 31 w związku z 34 porozumienia o EOG. Obie regulacje zakazują bowiem ograniczania swobody przedsiębiorczości w tożsamy sposób [3].

17. Podzielam stanowisko pozostałych uczestników postępowania co do tego, że w niniejszym przypadku ma miejsce ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

18. Swoboda przedsiębiorczości daje spółce, m.in. prawo prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim za pomocą oddziału [4]. Państwo pochodzenia nie może co do zasady utrudniać podejmowania działalności w innym państwie członkowskim [5]. Utrudnianie ma miejsce w przypadku niekorzystnego odmiennego traktowania działalności gospodarczej prowadzonej w innym państwie członkowskim w porównaniu do sytuacji czysto krajowej [6].

3 — Zobacz wyrok A, C-48/11, EU:C:2012:485, co do art. 49 TFUE.

4 — Zobacz chociażby wyrok Impacto Azul, C-186/12, EU:C:2013:412, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

5 — Zobacz chociażby wyroki: Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, pkt 16; AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, pkt 21; Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 20.

6 — Zobacz chociażby wyroki AMID, EU:C:2000:696, pkt 27, Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, pkt 16–23; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt. 20–34.

19. W królestwie Danii spółki z zagranicznymi oddziałami oraz te z oddziałami krajowymi są traktowane odmiennie poprzez regulację § 33 d ust. 5 ligningslov. Gdy duńska spółka prowadzi krajowy oddział, który zbywa na rzecz spółki powiązanej, niepodlegającej opodatkowaniu w Danii, wówczas wcześniej uwzględnione straty krajowych oddziałów nie podlegają korekcie w przeciwieństwie do strat zagranicznych oddziałów. Prowadzenie oddziału w innym państwie członkowskim jest zatem z podatkowego punktu widzenia mniej korzystne.

20. Zgodnie z orzecznictwem podobne niekorzystne odmienne traktowanie nie narusza swobody przedsiębiorczości, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne (poniżej punkt A) lub jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (poniżej punkt B)[7].

A – *Co do konieczności badania obiektywnej porównywalności sytuacji*

21. Zgodnie z tradycyjnym podejściem, należałoby najpierw zbadać, czy spółki z krajowymi oddziałami oraz spółki z oddziałami w innych państwach członkowskich znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji i to przy uwzględnieniu celu kwestionowanych krajowych regulacji[8].

22. Chociaż w przeszłości sama przeprowadzałam tego typu analizy[9], uważam, iż nadszedł czas, aby od nich odejść[10]. Wynika to z faktu, że po pierwsze nie jest możliwe dokonanie rozgraniczenia w stosunku do względów uzasadniających ograniczenie oraz, po drugie, trudno wskazać kryteria oceny, w jakich przypadkach można wykluczyć obiektywną porównywalności sytuacji. Co więcej podobne stwierdzenie wyklucza również dokonanie odpowiedniego wyważenia pomiędzy swobodą traktatową oraz daną podstawą odmiennego traktowania.

23. Wymóg obiektywnej porównywalności można uznać za pozostałość dogmatyczną z czasów, gdy Trybunał w przypadku swobody przedsiębiorczości uznawał jedynie wyraźnie przewidziane w traktacie względy uzasadniające[11]. Wiele z podstaw, które z punktu widzenia państwa członkowskiego, winny być przywołane w celu uzasadnienia odmiennego traktowania w stosunku do sytuacji krajowych oraz transgranicznych, mogły być jedynie podniesione w ramach kwestii obiektywnej porównywalności sytuacji.

24. Po uznaniu przez Trybunał, że istnieją również niepisane względy uzasadniające powstała jednak nowa sytuacja. Względy przemawiające za odmiennym traktowaniem, są obecnie standardowo badane w ramach różnych, uznanych, lub tych, które w razie konieczności zostaną uznane dopiero w przyszłości, względów uzasadniających. Nie jest zatem zaskoczeniem, że Trybunał w przypadkach, w których bada najpierw obiektywną porównywalność sytuacji, w istocie bada te same aspekty, jakie następnie podlegają analizie w ramach względów uzasadniających ograniczenie[12].

7 — Wyroki X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20, Komisja/Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, pkt 51; Philips Electronics, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 17; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 33; zob. co do swobody przepływu kapitału wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo.

8 — Wyroki X Holding, EU:C:2010:89, pkt 22, Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 17 i A, EU:C:2013:84, pkt 33.

9 — Zobacz chociażby ostatnio opinia w sprawie Philips Electronics, EU:C:2012:222, nr 31 i n. i w sprawie Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C-385/12, EU:C:2013:531, nr 56 i n.

10 — Zobacz opinie: w sprawie A, EU:C:2012:488, pkt 40, 41;.w sprawie SCA Group Holding i in, od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, pkt 32.

11 — Zobacz przykładowo wyrok Royal Bank of Scotland, C-311/97, EU:C:1999:216, pkt 32.

12 — Zobacz wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 37 i n. oraz 49 i n.

25. W związku z tym, zwłaszcza w orzeczeniach dotyczących prawa podatkowego intensywność z jaką badano porównywalność wypadała ostatnio bardzo różnie. Czasem do uznania przez Trybunał, że występuje obiektywna porównywalność sytuacji, wystarczało już częściowo, aby w obu przypadkach starano się uzyskać korzyść podatkową [13], choć z drugiej strony istnieją liczne przypadki, w których badano dogłębnie regulacje zainteresowanego państwa członkowskiego [14]. Niekiedy Trybunał w ogóle rezygnował z badania kwestii obiektywnej porównywalności sytuacji [15], lub uznawał, iż sytuacje są obiektywnie porównywalne bez jakiegokolwiek uzasadnienia [16].

26. Orzecznictwo Trybunału nie pozwala stwierdzić, w jakich okolicznościach różnica w przypadku porównywalnych sytuacji, wyklucza przyjęcie istnienia obiektywnej porównywalności. W niniejszym przypadku można przykładowo stwierdzić, że sytuacja krajowego i zagranicznego oddziału obiektywnie się od siebie różnią, ponieważ jedynie w przypadku opodatkowania zagranicznego oddziału należy zaliczyć podatek zagraniczny na poczet podatku duńskiego. Jednak wedle jakich kryteriów należy zdecydować, czy równocześnie w kwestii korekty uwzględnionych strat, chodzi tu o istotną różnicę?

27. Jeżeli stwierdzonoby w rezultacie, że obiektywna porównywalność sytuacji nie występuje, wówczas, inaczej niż w przypadku badania względów uzasadniających, analiza proporcjonalności odmiennego traktowania krajowych i transgranicznych sytuacji jest wykluczona. Nie jest zatem możliwe dokonanie odpowiedniego wyważenia pomiędzy celami swobód traktatowych oraz przyczynami odmiennego traktowania krajowych i transgranicznych sytuacji. Jedynie, gdy podstawa odmiennego traktowania badana jest w ramach względów uzasadniających, można znaleźć odpowiednio wyważone rozwiązanie.

28. Skoro nie ma potrzeby badać kwestii obiektywnej porównywalności, ani też badanie to nie prowadzi do odpowiednich rezultatów, Trybunał powinien w przyszłości zrezygnować z analizy tej kwestii. Uzasadnienie ograniczenia powinno być zatem następnie badane po względem tego, czy występuje podstawa mogąca uzasadnić ograniczenie w proporcjonalny sposób.

B – *Uzasadnienie ograniczenia swobody*

29. Wobec powyższego, odmienne traktowanie zagranicznych oddziałów w niniejszym przypadku tylko wówczas nie naruszy swobody przedsiębiorczości z traktatu WE lub porozumienia o EOG, gdy znajduje uzasadnienie z uwagi na nadrzędne względy interesu ogólnego.

30. Biorące udział w postępowaniu państwa członkowskie, uważają, że uzasadnienie, o którym mowa zaistniało w niniejszej sprawie. Powołują się na uznane przez Trybunał względy uzasadniające, tj. konieczność zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi (co do tego zobacz poniżej pkt 1), wymóg zachowania spójności podatkowej (co do tego zobacz poniżej pkt 2) oraz zapobieganie unikaniu opodatkowania (co do tego zobacz poniżej pkt 3).

1. Rozdział kompetencji podatkowych

31. Zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi wzgląd uzasadniający ograniczenie, uznany przez Trybunał w utrwalonym orzecznictwie [17].

13 — Wyrok X Holding, EU:C:2010:89, pkt 24.

14 — Wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 37 i n.

15 — Zobacz wyroki Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 18–26; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 27–39; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 18–34.

16 — Wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 38.

17 — Zobacz chociażby wyroki National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 45, Komisja/Hiszpania, C-269/09, EU:C:2012:439, pkt 76; DI VI Finanziaria di Diego della Valle, C-380/11, EU:C:2012:552, pkt 43; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 50; Imfeld und Garcet C-303/12, EU:C:2013:822, pkt 68; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 46.

32. Królestwo Danii uważa późniejsze doliczanie strat do dochodu podlegającego opodatkowaniu za uzasadnione ze względu na cel, jakim jest zapobieganie unikaniu opodatkowania. W ten sposób wyklucza się, aby koncern najpierw uwzględniał w Danii straty poniesione przez zagraniczny zakład, a potem poprzez zbycie zakładu w ramach koncernu, doprowadził do sytuacji, gdy zyski będą podlegać opodatkowaniu w innym państwie członkowskim, stosującym korzystniejsze przepisy podatkowe.

33. Pozostałe, biorące udział w postępowaniu państwa członkowskie uznają konieczność zachowania rozdziału kompetencji między państwami członkowskimi za decydujący wzgląd uzasadniający, przede wszystkim z uwagi na symetrię uwzględniania dochodów i strat w tym samym państwie członkowskim. Ponieważ w wyniku zbyciu zagranicznego zakładu, przestaje on podlegać duńskiemu podatkowi, symetria ta ma być tym czasem zachwiana, skoro przyszłe zyski zakładów nie będą już opodatkowane w Danii.

34. Na tym tle, uwzględniając owe różne aspekty, należy najpierw ustalić, co dokładnie ma oznaczać rozdział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi przytaczany jako uzasadnienie dla ograniczenia swobód.

35. W tym celu należy na wstępie dokonać rozróżnienia pomiędzy rozdziałem kompetencji podatkowych jako takim i zachowaniem tego rozdziału. Trybunał uznaje mianowicie w utrwalonym orzecznictwie, że kwestia, *jak* dokonywany jest rozdział prawa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie jest sprawą samych państw członkowskich. Wobec braku przepisów harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwom członkowskim przysługuje kompetencja do określenia w sposób jednostronny lub w drodze konwencji kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych [18].

36. Co prawda Trybunał, gdy po raz pierwszy uznawał wskazane uzasadnienie dla ograniczenia swobody w wyroku w sprawie Marks & Spencer, podkreślił też, że godny ochrony jest *wyważony* rozdział kompetencji [19], a twierdzenie to było często powtarzane i późniejszych orzeczeniach [20].

37. Co do zasady można jednak wyjść z założenia, że sposób w jaki państwa członkowskie w konkretnym przypadku rozdzielają między siebie kompetencje podatkowe, nie jest kwestionowany przez Trybunał i na tym opiera się „*zachowanie* rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi” [21]. Należy to również uwzględnić w niniejszym przypadku, w którym zagraniczne zakłady spółki podlegają opodatkowaniu zarówno w państwie źródła, gdzie znajduje się zakład, jak i w duńskim państwie siedziby spółki, w tym ostatnim przypadku jednak, tylko przy zaliczeniu podatku zapłaconego już w państwie źródła.

38. Uzasadnienie polegające na konieczności „zachowania” rozdziału kompetencji podatkowych daje państwom członkowskim prawo, wykonywać i chronić ustanawiane przez nie same kompetencje podatkowe. W ten sposób należy również rozumieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym uzasadnienie to „w szczególności” uprawnia do zapobiegania zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium [22]. Powoływanie się na to uzasadnienie nie

18 — Zobacz chociażby wyroki Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 25; National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 45; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 50; DMC, EU:C:2014:20, pkt 47.

19 — EU:C:2005:763, pkt 46.

20 — Zobacz między innymi wyroki Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, pkt 58; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 53.

21 — Zobacz również wyrok Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, C-157/10, EU:C:2011:813, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo, zgodnie z którym „niekorzystne skutki, które mogą wynikać z równoległego wykonywania kompetencji podatkowych przysługujących różnym państwom członkowskim, jeżeli wykonywanie tych kompetencji nie ma charakteru dyskryminującego, nie stanowi ograniczeń swobód przepływu”.

22 — Wyroki Komisja/Niemcy, C-284/09, EU:C:2011:670, pkt 77; Santander Asset Management SGIIC i in., od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 47; SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, pkt 45; Beker und Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, pkt 57; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 53; a także Imfeld und Garcet, EU:C:2013:822, pkt 75.

może zostać też wykluczone, gdy państwo członkowskie opodatkowuje działalność, która nie jest wykonywana na jego terytorium, jak przykładowo w niniejszym przypadku działalność zagranicznych zakładów. W przeciwnym razie Trybunał musiałby uznać, iż państwom członkowskim nie przysługują kompetencje podatkowe w odniesieniu do działalności, która wykonywana jest poza ich terytorium.

39. Sposoby, w jakich państwa członkowskie realizują i strzegą własnych kompetencji podatkowych, można, na podstawie dotychczasowego orzecznictwa, podzielić na dwie grupy.

40. Po pierwsze państwa członkowskie mogą zapobiegać temu, aby spod ich władztwa podatkowego usuwane były dochody poprzez przesuwanie ich do innych państw członkowskich [23]. Dotyczy to także zwalczania pozornego lub oszukańczego przenoszenia dochodów podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [24].

41. Po drugie, na zasadzie zwierciadła, państwa członkowskie nie muszą uwzględniać strat z działalności, która nie jest opodatkowywana przez nie, lecz przez inne państwo członkowskie. Uzasadnienie obejmuje konieczność zachowania symetrii między prawem do opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat [25]. Rynek wewnętrzny nie oznacza przyznania podatnikom wyboru, w którym państwie członkowskim zostaną uwzględnione ich straty [26].

42. Na podstawie wskazanych do tej pory przypadków można stwierdzić, że tzw. uzasadnienie ograniczenia polegające na „zachowaniu rozdziału pomiędzy kompetencjami podatkowymi państw członkowskich" jest jedynie wyrazem innych uznanych podstaw uzasadniających ograniczenie, w szczególności w odniesieniu do rozgraniczenia jurysdykcji podatkowych państw członkowskich.

43. Z jednej strony, teza, że uwzględnienie zysków i strat danej działalności nie może zostać rozdzielone, jest jedynie przejawem wymogu spójności podatkowej. Tym samym ograniczenie swobody traktatowej może być uzasadnione, w przypadku istnienia bezpośredniego związku pomiędzy przyznaniem danej ulgi podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku [27]. Trybunał w ramach badania owego względu uzasadniającego ustalił już, że istnieje rozumiany w ten sposób bezpośredni związek między uwzględnieniem zysków i strat z działalności w państwie członkowskim [28]. Z tego powodu Trybunał słusznie twierdzi, że wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pokrywają się [29].

44. Z drugiej strony, zapobieganie przenoszeniu dochodów z jednego państwa członkowskiego do drugiego poprzez pozorne lub oszukańcze działania to szczególny przypadek uznanego względu uzasadniającego tj. zapobiegania obchodzeniu opodatkowania. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem krajowa regulacja, która ogranicza swobodę przedsiębiorczości, może mianowicie być uzasadniona, jeżeli odnosi się jedynie do czysto sztucznych konstrukcji, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego [30]. W ramach „zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskim" nie chodzi o zapobieganie temu, aby podatnik całkowicie uniknął opodatkowania, lecz o to, aby nie przenosił on za pomocą sztucznych konstrukcji dochodów podatkowych do innych państw członkowskich. Trybunał dostrzega ten związek, nawet w przypadku gdy dokonuje „wspólnej" oceny obydwu względów uzasadniających ograniczenie [31].

23 — Zobacz wyroki Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 56; Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, pkt 87; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 55.

24 — Zobacz wyroki SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 60–63; SIAT, EU:C:2012:415, pkt 45–47.

25 — Wyrok Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 24.

26 — Zobacz wyroki Oy AA, EU:C:2007:439, pkt 55, X Holding, EU:C:2010:89, pkt 29; A, EU:C:2013:84, pkt 43.

27 — Zobacz chociażby wyroki Papillon, EU:C:2008:659, pkt 44, DI VI Finanziaria di Diego della Valle, EU:C:2012:552, pkt 46; Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, pkt 59.

28 — Wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 69.

29 — Wyrok National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 80.

30 — Zobacz chociażby wyroki Aberdeen Property Fininvest Alpha, EU:C:2009:377, pkt 63 i SGI, EU:C:2010:26, pkt 65.

31 — Wyrok SGI, EU:C:2010:26, pkt 66, 69.

45. Jeżeli uznać tzw. wzgląd uzasadniający ograniczenie w postaci „zachowania rozdziału kompetencji podatkowych państw członkowskich" jedynie za szczególny przejaw innych uznanych względów uzasadniających, to jasnym stanie się również, dlaczego Trybunał zachowanie tego rozdziału czasem uznaje za samodzielny wzgląd uzasadniający [32], czasem zaś zdaje się go uznawać jedynie w związku z innymi względami [33].

46. Dla zachowania klarowności orzecznictwa koniecznym jest jednak, aby rzeczywistych względów uzasadniających ograniczenie swobody traktatowej nie skrywano pod hasłem „rozdziału kompetencji podatkowych", lecz badano je w pełnym świetle. Z tego względu będę dalej jedynie analizowała względy uzasadniające, których szczególne formy określano do tej pory jako „zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi", tj. w niniejszym przypadku wymóg spójności podatkowej (zobacz poniżej pkt 2) i zapobieganie unikaniu opodatkowania (zobacz poniżej pkt 3).

2. Spójność podatkowa

47. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem konieczność zachowania spójności podatkowej może uzasadniać ograniczenie swobody traktatowej. Konieczny jest tu bezpośredni związek pomiędzy przyznaniem danej korzyści podatkowej a wyrównaniem tej korzyści przez zapłatę określonego podatku [34]. W przypadku podobnej konstelacji można podmiotowi swobody traktatowej odmówić podatkowej korzyści, jeżeli równocześnie nie podlega on podatkowemu obciążeniu. Przy czym bezpośredni charakter tego związku powinien być oceniany z punktu widzenia celu spornego uregulowania [35].

48. Trybunał stwierdził już, że istnieje bezpośredni związek w tym znaczeniu pomiędzy uwzględnieniem strat oraz zysków w państwie członkowskim [36].

49. Jak słusznie wskazała Komisja, w niniejszym przypadku co do zasady symetria przy uwzględnianiu zysków i strat danej działalności jest jednak zachowania, bez konieczności późniejszego doliczania strat do dochodu podlegającego opodatkowaniu. Królestwo Danii zdecydowało się bowiem w relewantnym okresie na opodatkowanie zagranicznych zakładów i musi z tego powodu uwzględniać zarówno zyski i straty wynikające z tej działalności.

50. Elementem tej symetrii jest również, na co słusznie wskazał Nordea Bank Danmark, że przy zbyciu zagranicznego zakładu, ewentualny zysk z tytułu zbycia podlega podatkowi w Danii. Pomiędzy spółkami powiązanymi, które między sobą nie ustalają żadnej ceny zbycia albo ustalają ją na nieodpowiednim poziomie, zysk z tytuły zbycia może być ustalony w odniesieniu do cen rynkowych, co zresztą przewiduje duńskie prawo podatkowe. W tym względzie pobrany podatek dokładnie odpowiada kompetencji państwa członkowskiego do opodatkowania przyrostu wartości majątku spółki, który ma miejsce w ramach jego jurysdykcji podatkowej [37].

51. Jest przy tym nieistotne, że, jak przykładowo podnosi Królestwo Niderlandów, w przypadku braku duńskiej regulacji nakazującej późniejsze doliczenie strat do podstawy opodatkowania, dłużnikom podatkowym należałoby uwzględnić straty przy równoczesnym braku możliwości opodatkowania późniejszych zysków. Brak możliwości opodatkowania przyszłych zysków jest okolicznością całkiem zwyczajną, przykładowo w razie upadku przedsiębiorstwa, lub gdy z uwagi na przeniesienie siedziby spółki ustaje jurysdykcja podatkowa państwa członkowskiego.

32 — Wyrok National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 48.

33 — Zobacz wyroki Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 51; Lidl Belgium, C-356/04, EU:C:2006:585, pkt 38 i in.; A, EU:C:2013:84, pkt 46.

34 — Zobacz chociażby wyroki Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, pkt 42; Papillon, EU:C:2008:659, pkt 43, 44; DI VI Finanziaria di Diego della Valle, EU:C:2012:552, pkt 46; Welte, EU:C:2013:662, pkt 59.

35 — Zobacz chociażby wyroki Papillon, EU:C:2008:659, pkt 44; Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, pkt 42.

36 — Wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 69.

37 — Zobacz wyroki National Grid Indus, EU:C:2011:785, pkt 46; DMC, EU:C:2014:20, pkt 48, 49

52. Na brak symetrii wskazuje Republika Austrii, twierdząc, że opodatkowanie zysków w niniejszym przypadku ma charakter jedynie formalny. Ponieważ Królestwo Danii stosuje metodę zaliczania w przypadku opodatkowania zagranicznych zakładów, musi zaliczyć podatek zapłacony już w kraju, gdzie znajduje się źródło dochodów. Jeżeli w Danii obowiązuje tożsama lub niższa stawka opodatkowania, dochody zagranicznego zakładu w ogóle nie będą podlegać opodatkowaniu w Danii. Zresztą, gdyby stopa opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodów, była niższa, nawet wówczas Dania nie korzystałaby z prawa do pobrania całości podatku.

53. Zarzut ten jest o tyle trafny, o ile opodatkowanie zagranicznego zakładu na zasadzie zaliczania, prowadzi do odmiennych rezultatów niż zwykłe opodatkowanie działalności krajowej. Wpływy z podatków z tytułu opodatkowania zagranicznych zakładów, będą w każdym przypadku porównywalnie niższe. Dostrzegalny jest pewien brak równowagi między całkowitym uwzględnieniem strat i w rezultacie w najlepszym razie częściowym opodatkowaniu zysków.

54. Niemniej jednak opodatkowanie zagranicznego zakładu w ramach metody zaliczania nie jest tym samym co nieopodatkowanie zgodnie z metodą zwolnienia. Ten ostatni przypadek badał Trybunał w wyroku w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt i w rezultacie uznał, iż państwo członkowskie może, następczo skorygować uwzględnione straty, gdy doszło do ich uwzględnienia mimo braku kompetencji podatkowej z uwagi na zwolnienie z podatku dochodów zagranicznego zakładu [38]. Wbrew twierdzeniom Republiki Federalnej Niemiec wyrok ten nie znajduje zastosowania w niniejszym przypadku, ponieważ Królestwo Danii zmierzało właśnie do wykonania swych kompetencji podatkowych względem zagranicznych zakładów, wobec czego istniała przynajmniej możliwość, że ich zyski również zostaną częściowo opodatkowane.

55. Pytanie, czy w ramach spójności podatkowej, ograniczone zasadą zaliczania kompetencje podatkowe państwa członkowskiego, pozwalają mu dopuszczać przynajmniej częściowe uwzględnianie strat, nie musi jednak znaleźć odpowiedzi w niniejszym przypadku. Deklarowanym i widocznym celem duńskiej regulacji dotyczącej następczego doliczenia strat do podstawy opodatkowania nie jest w przypadku działalności, które podlegają opodatkowaniu na zasadzie zaliczania, ustanowienie odpowiedniej równowagi między uwzględnianiem zysków i strat. Jak wskazało samo Królestwo Danii regulacja ta ma raczej na celu zapobiegać w przypadkach szczególnych nadużyciom polegającym na pełnym uwzględnieniu strat w ramach metody zaliczania. Co do zasady jednak dłużnicy podatkowi mogą zgodnie z prawem korzystać właśnie z pełnego uwzględnienia strat, nawet gdy w braku przyszłych zysków uwzględnienie strat miałoby nigdy nie zostać zrekompensowane.

56. Ze względu na powyższą konfigurację, w przypadku duńskiej regulacji powoływanie się na wymóg spójności podatkowej byłoby również wykluczone w świetle utrwalonego orzecznictwa, zgodnie z którym ustawodawstwo krajowe może zostać uznane za odpowiednie do zapewnienia realizacji podnoszonego celu wyłącznie wówczas, gdy rzeczywiście odzwierciedla ono troskę o osiągnięcie go w sposób spójny i systematyczny, zatem logiczny [39].

57. Analizowane ograniczenie swobody traktatowej nie może zatem być uzasadnione wymogiem spójności podatkowej.

38 — EU:C:2008:588.

39 — Zobacz chociażby wyrok Sokoll-Seebacher, C-367/12, EU:C:2014:68, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo.

3. Zapobieganie unikaniu opodatkowania

58. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dotyczącym unikania opodatkowania przepis krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może być uzasadniony, jeżeli dotyczy czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego [40]. Jeżeli chodzi zwłaszcza o zapobieganie przenoszeniu zysków do innego państwa członkowskiego, Trybunał zdaje się stawiać jeszcze łagodniejsze wymagania. Dla zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi można bowiem uznać za uzasadnione przepisy krajowe, które nie mają właśnie na celu, zwalczania sztucznych konstrukcji [41].

59. Przedmiotowa regulacja służy, zgodnie z uzasadnieniem ustawy, zapobieganiu temu, aby koncern najpierw wykazywał w Danii straty zagranicznego zakładu w celu pomniejszenia należnego podatku, a następnie przedstawiał późniejsze zyski do opodatkowania wyłącznie w innym państwie członkowskim. Jest zrozumiałe, że w tym zakresie może powstać niebezpieczeństwo unikania opodatkowania, w szczególności w przypadku klasycznego przebiegu inwestycji, w przypadku którego z uwagi na wstępne inwestycje faza strat poprzedza fazę osiągania zysków. Z tego względu przeniesienie działalności zagranicznego zakładu w ramach koncernu, nawet jeżeli jego straty nie mogą być już uwzględnione przez spółkę przejmującą, może przynieść korzyści, o ile zagraniczna stopa opodatkowania jest niższa od duńskiej.

60. Jednakże krajowa regulacja nie może wykraczać ponad to, co jest niezbędne do realizacji tego celu. Dlatego z jednej strony dłużnikowi podatkowemu należy umożliwić przedstawienie dowodów w zakresie ewentualnych względów handlowych [42]. Z drugiej strony korygujący środek podatkowy musi ograniczyć się do części, która wykracza poza to, co miałoby miejsce w braku sytuacji współzależności między spółkami [43].

61. Co prawda w ramach działania na skalę masową, jakim jest opodatkowanie, nie można wymagać, aby każdy pojedynczy przypadek koniecznie podlegał indywidualnej ocenie, gdyż muszą poddawać się generalnej regulacji również stany faktyczne, które mają zwykle typowy przebieg lub odpowiadają określonej motywacji.

62. W niniejszym przypadku jednak doszło do przekroczenia granic dozwolonej typizacji działania polegającego na unikaniu opodatkowania. Po pierwsze dłużnik podatkowy nie ma żadnej możliwości przedstawienia jakichkolwiek przeciwstawnych dowodów, mimo iż jasnym jest, że przy przenoszeniu zakładu w ramach koncernu, w szczególności w celu zlikwidowania jednostek o pokrywających się działaniach, mogły istnieć rozsądne przyczyny gospodarcze dla zbycia, jak zresztą widać na niniejszym przykładzie. Po drugie, jak ukazuje również niniejszy przypadek, zdaniem Urzędu Nadzoru EFTA, nie jest proporcjonalne działanie polegające na doliczaniu do podstawy opodatkowania wszystkich uwzględnionych strat, nawet w przypadku zbycia części zakładu. Będzie to bowiem dotyczyć również sytuacji, w których zakład podlega w istocie likwidacji.

63. Po trzecie, późniejsze doliczenie wszystkich uwzględnionych strat do podstawy opodatkowania nie ma żadnego związku z traconymi wpływami podatkowymi z tytułu przyszłych zysków, na kompensację których ukierunkowana jest duńska regulacja. Królestwo Danii jest uprawnione jedynie do sięgania po zyski, których powstanie w chwili zbycia jest pewne. Późniejsze wyższe szanse osiągnięcia zysków byłyby objęte kompetencjami podatkowymi właściwego państwa członkowskiego. Jak słusznie wskazała Komisja zyski, które są pewne już w chwili zbycia znajdą natomiast swój wyraz w cenie zbycia ustalonej wedle zasady braku szczególnych powiązań [44].

40 — Zobacz chociażby wyroki Aberdeen Property Fininvest Alpha, EU:C:2009:377, pkt 63; SGI, EU:C:2010:26, pkt 65.

41 — Wyrok SGI, EU:C:2010:26, pkt 66.

42 — Zobacz wyrok SGI, EU:C:2010:26, pkt 71.

43 — Zobacz wyrok SGI, EU:C:2010:26, pkt 72.

44 — Zobacz powyżej pkt 50.

64. Gdyby jednak Królestwo Danii nie uznało tej wartości za odpowiednią, ponieważ jego zdaniem, przeniesienie w ramach koncernu może przynieść większy pożytek niż w przypadku zbycia osobie trzeciej, to należy wskazać, iż ten większy pożytek nie wystąpiłby, gdyby zakład byłyby dalej prowadzony w ramach duńskiej jurysdykcji podatkowej. Pozostanie zakładu w ramach duńskiej jurysdykcji podatkowej jest zatem ostatecznie celem przedmiotowej regulacji.

65. Zatem cel zapobiegania unikaniu opodatkowania nie uzasadnia rozpatrywanego ograniczenia swobody przedsiębiorczości, ponieważ duńskie przepisy wykraczają poza to co jest konieczne dla osiągnięcia tego celu.

4. Wniosek co do ewentualnego uzasadnienia ograniczenia

66. Wskazane ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Z tego względu nie jest konieczne odnoszenie się do twierdzenia Nordea Bank Danmark, jakoby uzasadnienie na podstawie wyroku w sprawie Marks & Spencer było wykluczone w każdym razie z tego względu, że dłużnikowi podatkowemu nie można odmówić uwzględnienia strat, jeżeli w państwie źródła nie było żadnej możliwości ich uwzględnienia, jak miało to miejsce w niniejszym przypadku z uwagi na zamknięcie oddziałów banku.

V – **Wnioski**

67. Na pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć w następujący sposób:

Artykuł 43 w związku z 48 WE oraz art. 31 w związku z 34 porozumienia o EOG uniemożliwiają państwu członkowskiemu, które dopuszcza, aby spółka mająca siedzibę w tym państwie odliczała na bieżąco straty wygenerowane przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim, dokonywanie 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), jeżeli owo ponowne doliczenie jest przewidziane w każdym razie w przypadku, gdy część jego działalności została przeniesiona na spółkę powiązaną w ramach grupy i mającą siedzibę w tym samym państwie członkowskim co stały zakład.