Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 21 lutego 2013 r.*

Swoboda przedsiębiorczości — Artykuł 49 TFUE — Przepisy podatkowe — Połączenie spółki dominującej z siedzibą w danym państwie członkowskim ze spółką zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim — Możliwość odliczenia przez spółkę dominującą strat spółki zależnej wynikających z działalności owej spółki zależnej — Wykluczenie spółek zależnych niebędących rezydentami

W sprawie C-123/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Korkein hallinto-oikeus (Finlandia) postanowieniem z dnia 7 marca 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 9 marca 2011 r., w postępowaniu wszczętym przez:

A Oy,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, J.C. Bonichot (sprawozdawca), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 czerwca 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A Oy przez A. Blomqvista, asianajaja,

— w imieniu rządu fińskiego przez M. Pere, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez K. Petersen, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. Santora, avvocato dello Stato,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: fiński.

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. Murrell, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Bacona oraz R. Hilla, barristers,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz I. Koskinena, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 lipca 2012 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 54 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania wszczętego przez A Oy (zwaną dalej „A”), będącą spółką prawa fińskiego, przeciwko decyzji keskusverolautakunta (centralnego organu ds. podatkowych), wedle którego A przy dokonywaniu połączenia ze szwedzką spółką zależną nie miała prawa do podatkowego odliczenia strat owej spółki zależnej.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

3 Artykuł 7 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków dochodowych i od majątku zawartej między państwami nordyckimi w dniu 23 września 1996 r. w Helsinkach (SopS 26/1997) stanowi, co następuje:

„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”.

Prawo fińskie

4 Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968) [ustawa 360/1968 o opodatkowaniu dochodów pochodzących z działalności gospodarczej], mająca na celu w szczególności transpozycję dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego (Dz.U. L 310, s. 34), określa ramy prawne łączenia spółek.

5 Paragraf 52a pkt 2 owej ustawy definiuje pojęcie łączenia w następujący sposób:

„Łączenie oznacza czynność, w wyniku której:

[…]

2) spółka przejmowana, na skutek jej rozwiązania bez przechodzenia w stan likwidacji, przekazuje ogół swoich aktywów i pasywów na spółkę przejmującą posiadającą wszystkie papiery wartościowe reprezentujące kapitał spółki przejmowanej lub na spółkę akcyjną posiadaną w całości przez tego rodzaju spółkę".

6 Tuloverolaki (1535/1992) [ustawa 1535/1992 w sprawie podatku dochodowego] z dnia 30 grudnia 1992 r. (zwana dalej „ustawą w sprawie podatku dochodowego") określa reżim podatkowy strat spółek.

7 Paragraf 117 wskazanej ustawy przewiduje, że strata pochodząca z działalności gospodarczej zostaje odliczona od dochodów pochodzących z tejże działalności w kolejnych latach.

8 Paragraf 119 ust. 1 i 2 wskazanej ustawy stanowi, co następuje:

„Strata, która została doznana w roku podatkowym w związku z działalnością gospodarczą lub rolniczą, zostaje odliczona od zysku pochodzącego z działalności gospodarczej […] w trakcie dziesięciu kolejnych lat podatkowych w razie uzyskania dochodu.

Strata związana z działalnością gospodarczą oznacza ujemny bilans stwierdzony na podstawie [ustawy 360/1968 o opodatkowaniu dochodów pochodzących z działalności gospodarczej]".

9 Paragraf 123 ust. 2 owej ustawy przewiduje warunki, na jakich spółka przejmująca może podatkowo uwzględnić straty spółki przejmowanej, poprzez użycie następującego sformułowania:

„W przypadku połączenia spółek […] spółka przejmująca może zgodnie z §§ 119 i 120 odliczyć od swojego przychodu podlegającego opodatkowaniu stratę poniesioną przez łączoną […] spółkę, jeżeli spółka przejmująca, akcjonariusze lub udziałowcy od początku roku, w którym wystąpiła strata, posiadali ponad połowę akcji lub udziałów łączonej lub dzielonej spółki […]".

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 Spółka A jest fińskim przedsiębiorstwem specjalizującym się w handlu meblami. A posiada spółkę zależną w Szwecji (zwaną dalej „B"). Do A należy całość udziałów w B, która wykonuje w Szwecji podobną działalność w trzech wynajmowanych przez siebie lokalach handlowych. A nie posiada innych spółek zależnych w Szwecji.

11 Z powodu strat związanych z jej działalnością spółka B zamknęła swe trzy punkty sprzedaży – jeden z nich w grudniu 2007 r., a pozostałe dwa w marcu 2008 r. B nie zamierzała kontynuować działalności gospodarczej w Szwecji, jednak pozostawała związana długoterminowymi umowami najmu dotyczącymi dwóch lokali handlowych. W okresie od 2001 r. do 2007 r. jej deficyt wynosił 44,8 mln SEK.

12 W związku z zakończeniem działalności przez spółkę B spółka A zamierzała dokonać połączenia z ową spółką zależną. Operacja ta byłaby uzasadniona z ekonomicznego punktu widzenia i pozwalałaby w szczególności na przeniesienie na spółkę A umów najmu zawartych przez B. Ponadto chodziłoby o procedurę przejrzystą i prostą do wykonania, która pozwalałaby uprościć strukturę koncernu.

13 Wskutek owej operacji aktywa, pasywa i pozostające do wykonania zobowiązania B powinny zostać przeniesione na A i spółka dominująca nie będzie już dysponowała spółką zależną ani zakładem w Szwecji.

14 Spółka A przedstawiła keskusverolautakunta wniosek o pisemną interpretację w kwestii, czy po dokonaniu wskazanej operacji będzie ona mogła odliczyć straty spółki B zgodnie z art. 123 ust. 2 ustawy w sprawie podatku dochodowego.

15 Na mocy pisemnej interpretacji z dnia 25 marca 2009 r. keskusverolautakunta udzielił odpowiedzi przeczącej ze względu na to, że straty spółki B zostały stwierdzone w zastosowaniu szwedzkich przepisów podatkowych. W związku z tym organ ów stwierdził, że straty te nie mogą być objęte zakresem zastosowania § 119 ustawy w sprawie podatku dochodowego.

16 Spółka A zaskarżyła tę decyzję do Korkein hallinto-oikeus (naczelnego sądu administracyjnego), powołując się w szczególności na swobodę przedsiębiorczości.

17 Sąd odsyłający stwierdza, że w sytuacji, w której spółka będąca rezydentem przejmuje spółkę fińską, może wówczas podatkowo odliczyć straty tej drugiej spółki na warunkach wskazanych w §§ 119 i 123 ustawy w sprawie podatku dochodowego, z zastrzeżeniem, że operacja ta nie mogła zostać dokonana jedynie w celu uzyskania korzyści podatkowej.

18 Wskazany sąd podkreśla, że prawo fińskie nie wskazuje warunków, na jakich możliwe byłoby dokonanie owego odliczenia, gdy spółka przejmowana położona jest w innym państwie członkowskim.

19 Sąd odsyłający ma zatem wątpliwości, czy przepisy fińskie nie zawierają ograniczenia swobody przedsiębiorczości, a jeśli tak, to czy może ono być uznane za uzasadnione ze względów interesu ogólnego powołanych przez władze fińskie, związanych z koniecznością zachowania przez państwa członkowskie równowagi podziału kompetencji podatkowych i zapobieżenia niebezpieczeństwu podwójnego opodatkowania strat oraz unikania opodatkowania.

20 W tych okolicznościach Korkein hallinto-oikeus postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że spółka przejmująca w ramach jej opodatkowania może odliczyć straty łączonej z nią spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim pochodzące z działalności, która odbywała się na terytorium tego innego państwa przed dokonaniem połączenia, jeżeli spółka przejmująca nie utrzymuje w państwie siedziby spółki, z którą została połączona, żadnego zakładu, a zgodnie z przepisami krajowymi może dokonać odliczenia strat poniesionych przez spółkę, z którą została połączona, tylko wtedy, gdy spółka ta ma siedzibę w jej państwie członkowskim albo straty związane są ze znajdującym się w tym państwie zakładem?

2) W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: czy art. 49 TFUE i 54 TFUE mają znaczenie dla kwestii, czy wysokość straty, która może zostać odliczona, podlega ustaleniu na podstawie przepisów podatkowych państwa siedziby spółki przejmującej, czy też za straty, które mogą zostać odliczone, należy uważać straty ustalone w państwie siedziby spółki, która została połączona, na gruncie przepisów tego państwa?”.

W przedmiocie pytania pierwszego

21 W pytaniu pierwszym sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 54 TFUE stoją na przeszkodzie temu, aby przepisy państwa członkowskiego wykluczały możliwość odliczenia przez spółkę dominującą – po połączeniu ze spółką zależną mającą siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego – od dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez ową spółkę zależną w latach podatkowych poprzedzających połączenie, chociaż przepisy krajowe przyznają taką możliwość, gdy połączenie jest dokonywane ze spółką zależną będącą rezydentem.

22 Na wstępie należy stwierdzić, że dyrektywa 2009/133 nie reguluje kwestii przejęcia ewentualnych strat spółki przejmowanej w tego rodzaju sytuacji.

23 Ponadto rządy niemiecki, fiński, włoski i Zjednoczonego Królestwa podnoszą, że swoboda przedsiębiorczości nie ma zastosowania do przypadku będącego przedmiotem postępowania głównego z tego względu, że spółka przejmowana zaprzestała prowadzenia działalności gospodarczej przed połączeniem i że owa restrukturyzacja jest w rzeczywistości uzasadniona jedynie dążeniem do uzyskania korzyści podatkowej polegającej na odliczeniu strat spółki przejmowanej od podlegającego opodatkowaniu dochodu przejmującej spółki dominującej.

24 W tym względzie należy przypomnieć, że transgraniczne połączenia spółek, tak jak inne przekształcenia spółek, wynikają z potrzeby współpracy i konsolidacji spółek mających siedziby w różnych państwach członkowskich. Stanowią one szczególny sposób korzystania ze swobody przedsiębiorczości, istotny dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego, i należą zatem do działań gospodarczych, w odniesieniu do których państwa członkowskie zobowiązane są przestrzegać swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 49 TFUE (wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-411/03 SEVIC Systems, Zb.Orz. s. I-10805, pkt 19).

25 Należy stwierdzić, że w okolicznościach sprawy przed sądem krajowym utworzenie przez spółkę A spółki zależnej B w Szwecji wynikało z wykonania przez ową spółkę A prawa do swobody przedsiębiorczości, co w konsekwencji prowadzi do zastosowania art. 49 TFUE i 54 TFUE.

26 Wreszcie okoliczność, że transakcja połączenia była uzasadniona jedynie względami podatkowymi i że w ten sposób zainteresowane spółki próbowały w rzeczywistości dokonywać nadużycia polegającego na uchylaniu się od stosowania ustawodawstwa krajowego, nie może sama w sobie skutkować brakiem zastosowania owych przepisów.

27 Zastosowanie wskazanych artykułów jest bowiem kwestią odrębną od tej, czy państwo członkowskie może przedsięwziąć środki w celu zapobieżenia, by niektórzy z jego obywateli, wykorzystując możliwości, jakie otwiera traktat, próbowali dokonywać nadużycia polegającego na uchylaniu się od stosowania ustawodawstwa krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 9 marca 1999 r. w sprawie C-212/97 Centros, Rec. s. I-1459, pkt 18).

28 Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że swoboda przedsiębiorczości ma zastosowanie w sytuacji tego rodzaju jak zaistniała w postępowaniu głównym.

W przedmiocie ograniczenia swobody przedsiębiorczości

29 W związku z tym, że swoboda przedsiębiorczości ma zastosowanie w niniejszej sprawie, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii (zob. w szczególności wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 29 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom państw Unii, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 17).

31 W tym względzie dostępna na mocy fińskiego prawa możliwość uwzględnienia przez spółkę dominującą strat spółki zależnej przy połączeniu z tą drugą spółką stanowi dla spółki dominującej korzyść podatkową.

32 Wykluczenie owej korzyści w stosunkach pomiędzy spółką dominującą będącą rezydentem a jej spółką zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim może sprawić, że wykonywanie swobody przedsiębiorczości będzie w tym państwie mniej atrakcyjne, i w związku z tym może zniechęcać do tworzenia tam spółek zależnych.

33 Takie odmienne traktowanie może zostać uznane za zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobody przedsiębiorczości jedynie wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 167). Z orzecznictwa Trybunału wynika, że porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (zob. analogicznie wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 36–38).

34 O ile w prawie podatkowym siedziba podatników stanowi czynnik mogący uzasadniać różnice w traktowaniu podatników będących rezydentami i podatników niebędących rezydentami, o tyle jednak nie jest tak zawsze. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 49 TFUE bezprzedmiotowym (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37).

35 W tym względzie sytuacja z jednej strony spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza połączyć się ze spółką zależną będącą rezydentem i skorzystać w tych ramach z możliwości podatkowego odliczenia strat owej spółki zależnej, oraz z drugiej strony sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza dokonać tej samej operacji ze spółką zależną niebędącą rezydentem, są – przy uwzględnieniu celu przepisów podatkowych tego rodzaju jak przepisy sporne w postępowaniu głównym, polegającego na skorzystaniu przez spółkę dominującą z korzyści podatkowej poprzez możliwość odliczenia podatkowego strat spółki zależnej – obiektywnie porównywalne.

36 Rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą jednak, że odmowa dopuszczenia podatkowego odliczenia strat nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości, ponieważ, jak wynika ze stwierdzeń sądu odsyłającego wskazanych w pkt 17 niniejszego wyroku, odmowa odliczenia od dochodu podlegającego opodatkowaniu strat spółki przejmowanej zostałaby w tych samych okolicznościach udzielona również wówczas, gdyby połączenie było dokonywane ze spółką będącą rezydentem, z tego względu, że operacja ta jest uzasadniona wyłącznie uzyskaniem korzyści podatkowej.

37 Jednakże do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy ma to miejsce w postępowaniu głównym. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej spółka A nie mogłaby w rzeczywistości podnieść odmiennego traktowania pomiędzy spółkami będącymi rezydentami a spółkami niebędącymi rezydentami.

38 Wobec braku dodatkowych wyjaśnień w postanowieniu odsyłającym Trybunał powinien w każdym razie orzec również w kwestii, czy przy założeniu, że odmowa odliczenia strat zostaje udzielona z innych względów, odmienne traktowanie względem spółek niebędących rezydentami jest uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego.

39 W tym zakresie należy zbadać, czy tego rodzaju odmienne traktowanie jest odpowiednie dla zagwarantowania realizacji powoływanego celu i nie wykracza poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35).

W przedmiocie uzasadnienia ograniczenia

40 Rządy, które przedstawiły Trybunałowi swe uwagi, uważają, że różnica w traktowaniu, której dotyczy postępowanie główne, jest uzasadniona koniecznością zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi oraz zapobieżenia niebezpieczeństwu podwójnego opodatkowania strat oraz unikania opodatkowania.

41 Co się tyczy, po pierwsze, konieczności zachowania rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, może ona uzasadniać różnicę w traktowaniu wówczas, gdy badane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (zob. podobnie wyroki: z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 54).

42 A zatem zachowanie rozdziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie może uczynić koniecznym zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłącznie jego przepisów podatkowych, zarówno w zakresie dochodów, jak i strat (ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45).

43 Przyznanie spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich przedsiębiorstwa lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział kompetencji między państwami członkowskimi (zob. ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 55), jako że podstawy opodatkowania zostałyby w obydwu państwach członkowskich zmienione w wysokości przeniesionych strat.

44 Co się tyczy następnie niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania strat, należy wskazać, że tego rodzaju niebezpieczeństwo zachodzi rzeczywiście wówczas, gdy w ramach połączenia tego rodzaju jak połączenie w postępowaniu głównym spółka dominująca z siedzibą w innym państwie członkowskim korzysta z możliwości odliczenia od dochodów podlegających opodatkowaniu strat przejmowanej spółki zależnej. Niebezpieczeństwo to zostaje usunięte poprzez przepis wykluczający tę możliwość (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 47, 48).

45 Odnosząc się wreszcie do ryzyka unikania opodatkowania, możliwość przekazywania strat spółki zależnej niebędącej rezydentem spółce będącej rezydentem w ramach połączenia niesie ze sobą ryzyko, że tego typu restrukturyzacja nastąpi w ramach grupy spółek celem uwzględnienia strat w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których wskutek tego podatkowa wartość strat będzie największa (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 49).

46 Biorąc pod uwagę łącznie owe argumenty, należy stwierdzić, że przepisy państwa członkowskiego, które w ramach połączenia tego rodzaju jak w postępowaniu głównym wykluczają możliwość odliczenia przez spółkę dominującą z siedzibą w tym państwie członkowskim od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat przejmowanej spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, po pierwsze, służą realizacji słusznych celów zgodnych z traktatem i należących do nadrzędnych względów interesu ogólnego, oraz po drugie, są właściwe dla zagwarantowania osiągnięcia tych celów (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 51).

47 Niemniej należy zbadać, czy owe przepisy nie wykraczają poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia wskazanych celów (zob. podobnie w szczególności ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 53).

48 Co się tyczy proporcjonalności ograniczenia swobody przedsiębiorczości, należy na wstępie wskazać, że przyznanie spółce dominującej możliwości uwzględnienia strat jej spółki zależnej niebędącej rezydentem w ramach połączenia transgranicznego nie umożliwia a priori spółce dominującej dokonywania z roku na rok swobodnego wyboru systemu podatkowego mającego zastosowanie do strat jej spółek zależnych (zob. a contrario ww. wyrok w sprawie X Holding, pkt 31).

49 Z orzecznictwa Trybunału wynika ponadto, że stanowiący ograniczenie przepis rozważany w postępowaniu głównym wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia istoty zamierzonych celów, w sytuacji gdy spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 55). Do spółki dominującej należy wykazanie, że miało to miejsce (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 56).

50 W zakresie dotyczącym postępowania głównego prawdą jest, że z akt sprawy przekazanych Trybunałowi wynika, iż prawo szwedzkie przewiduje możliwość uwzględnienia, dla celów obliczenia podstawy opodatkowania, strat podatnika w ramach przyszłych lat podatkowych.

51 Jednakże spółka A podniosła, że po dokonaniu operacji połączenia spółka B zostanie zlikwidowana i spółka A nie będzie już posiadać spółki zależnej ani zakładu w Szwecji. W związku z tym żadna z tych dwóch spółek nie będzie miała po połączeniu możliwości zgłoszenia w Szwecji strat spółki B poniesionych w tym państwie członkowskim przed ową operacją.

52 Tymczasem wystąpienie owych szczególnych okoliczności nie może samo w sobie prowadzić do wykazania braku jakiejkolwiek możliwości uwzględnienia strat, które wystąpiły w państwie siedziby spółki zależnej.

53 Wiele państw członkowskich, które wzięły udział w postępowaniu w charakterze interwenientów, uważa, że w dalszym ciągu istnieje możliwość uwzględnienia strat spółki B w Szwecji. Rząd niemiecki podnosi, że owe straty mogłyby zostać odliczone od dochodów, choć minimalnych, które B w dalszym ciągu zyskuje w Szwecji. Rząd ów dodaje, że owa spółka jest wciąż zobowiązana w ramach umów najmu, które mogą zostać scedowane. Rząd francuski również podkreśla, że prawo szwedzkie mogłoby umożliwiać spółkom uwzględnienie strat w ramach poprzednich lat podatkowych lub przy okazji opodatkowania zysków kapitałowych realizowanych w związku z aktywami i pasywami spółki przejmowanej. Rząd włoski podnosi, że Szwecja miałaby prawo ocenić przenoszone dobra i opodatkować spółkę przejmowaną w odniesieniu do wygenerowanego w ten sposób zysku.

54 W związku z tym do sądu krajowego należy ustalenie, czy spółka A rzeczywiście przedstawiła dowód, że spółka B wyczerpała wszystkie istniejące w Szwecji możliwości uwzględnienia strat.

55 Przy założeniu, że sąd odsyłający doszedłby do wniosku, iż ów dowód został przedstawiony, wykluczenie możliwości odliczenia przez spółkę A od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w państwie jej siedziby strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem w ramach operacji połączenia będącego przedmiotem postępowania głównego byłoby sprzeczne z art. 49 TFUE i 54 TFUE.

56 Mając na uwadze powyższe, na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi, że w okolicznościach postępowania głównego art. 49 TFUE i 54 TFUE nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym wykluczającym możliwość odliczenia przez spółkę dominującą – dokonującą połączenia ze spółką zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, która zaprzestała działalności – od dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez ową spółkę zależną w latach podatkowych poprzedzających połączenie, chociaż przepisy krajowe przyznają taką możliwość, gdy połączenie jest dokonywane ze spółką zależną będącą rezydentem. Tego rodzaju przepisy są jednak niezgodne z prawem Unii, jeśli nie dają spółce dominującej sposobności wykazania, że spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia swych strat oraz że nie istnieją możliwości ich uwzględnienia w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych przez nią samą albo przez osobę trzecią.

W przedmiocie pytania drugiego

57 W drugim pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku, w którym zastosowanie prawa Unii upoważniałoby spółkę dominującą do uwzględnienia strat jej spółki zależnej niebędącej rezydentem w ramach połączenia tego rodzaju jak połączenie w postępowaniu głównym, owe straty powinny zostać określone w zastosowaniu prawa państwa członkowskiego siedziby spółki dominującej, czy też w zastosowaniu prawa państwa siedziby jej spółki zależnej.

58 W tym względzie należy w pierwszej kolejności stwierdzić, że w aktualnym stanie prawa Unii swoboda przedsiębiorczości co do zasady nie obejmuje zastosowania określonego prawa do obliczenia strat przejmowanej spółki zależnej przejętych przez spółkę dominującą w ramach operacji tego rodzaju jak operacja sporna w postępowaniu głównym.

59 Prawo Unii sprzeciwia się natomiast temu, by owe sposoby obliczenia stanowiły ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Z powyższego wynika, że zasadniczo owo obliczenie nie powinno prowadzić do nierówności traktowania w porównaniu do obliczenia, które zostałoby dokonane w tym samym przypadku dla przejęcia strat spółki będącej rezydentem.

60 Tego rodzaju pytanie nie może jednak zostać rozpatrzone w sposób abstrakcyjny i hipotetyczny, lecz powinno być, o ile to konieczne, przedmiotem analizy w ramach konkretnego przypadku.

61 W tych okolicznościach na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi, że zasady obliczenia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem dla celów ich przejęcia przez spółkę dominującą będącą rezydentem w ramach operacji tego rodzaju jak operacja sporna w postępowaniu głównym nie powinny stanowić nierówności w traktowaniu w porównaniu do zasad obliczania mających zastosowanie, gdyby owo połączenie zostało dokonane ze spółką zależną będącą rezydentem.

W przedmiocie kosztów

62 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) **W okolicznościach postępowania głównego art. 49 TFUE i 54 TFUE nie stoją na przeszkodzie przepisom krajowym wykluczającym możliwość odliczenia przez spółkę dominującą – dokonującą połączenia ze spółką zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, która zaprzestała działalności – od dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez ową spółkę zależną w latach podatkowych poprzedzających połączenie, chociaż przepisy krajowe przyznają taką możliwość, gdy połączenie jest dokonywane ze spółką zależną będącą rezydentem. Tego rodzaju przepisy są jednak niezgodne z prawem Unii, jeśli nie dają spółce dominującej sposobności wykazania, że spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia swych strat oraz że nie istnieją możliwości ich uwzględnienia w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych przez nią samą albo przez osobę trzecią.**

2) Zasady obliczenia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem dla celów ich przejęcia przez spółkę dominującą będącą rezydentem w ramach operacji tego rodzaju jak operacja sporna w postępowaniu głównym nie powinny stanowić nierówności w traktowaniu w porównaniu do zasad obliczania mających zastosowanie, gdyby owo połączenie zostało dokonane ze spółką zależną będącą rezydentem.

Podpisy