OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ELEANOR SHARPSTON
przedstawiona w dniu 14 lutego 2008 r. [1]

1. W niniejszej sprawie Bundesfinanzhof (Federalny Sąd Podatkowy), Niemcy, zwraca się do Trybunału z pytaniem, czy okoliczność, że niemiecka spółka uzyskująca dochody z działalności przemysłowej lub handlowej nie może przy obliczaniu zysku odliczyć strat powstałych z tytułu prowadzenia zakładu w innym państwie członkowskim ze względu na to, że zgodnie z mającą zastosowanie umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania odpowiednie dochody z tytułu prowadzenia takiego zakładu nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech jest zgodna z art. 43 oraz art. 56 WE.

Okoliczności sprawy przed sądem krajowym

2. Zgodnie z umową w spawie unikania podwójnego opodatkowania zawartą pomiędzy Niemcami a Luksemburgiem (zwaną dalej „UPO") [2] zyski osiągane przez stały zakład położony w jednym państwie należący do spółki z siedzibą w drugim państwie podlegają opodatkowaniu w państwie położenia stałego zakładu. W przypadku, gdy spółka ma siedzibę w Niemczech dochód, który podlega opodatkowaniu w Luksemburgu nie wchodzi w zakres jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech. Bundesfinanzhof wskazuje, że interpretuje on powyższy przepis w ten sposób, że straty i zyski stałego zakładu w Luksemburgu nie są częścią dochodu niemieckiej spółki podlegającego opodatkowaniu. Tak interpretowane postanowienia UPO określać będę dalej jako „sporne postanowienia".

3. Lidl Belgium GmbH & Co. KG (zwana dalej „Lidl") z siedzibą w Niemczech, prowadziła działalność gospodarczą między innymi za pośrednictwem stałego zakładu położonego w Luksemburgu. W 1999 r., czyli w spornym roku podatkowym, Lidl poniosła stratę z tytułu prowadzenia tego zakładu w wysokości 163 382 DEM (83 536 EUR), którą początkowo odliczyła przy obliczaniu całkowitego dochodu. Finanzamt (urząd

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Umowa między Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz w sprawie wzajemnej pomocy administracyjnej i prawnej w zakresie podatku od dochodu i majątku, podatku od działalności gospodarczej i podatku od nieruchomości, podpisana w Luksemburgu w dniu 23 sierpnia 1958 r. (BGBl. 1959 II, s. 1270).

skarbowy) zakwestionował to odliczenie. Sprawa trafiła przed Bundesfinanzhof, który zwrócił się do Trybunału z wyżej przywołanym pytaniem.

4. Lidl, rządy fiński, francuski, niemiecki, grecki, niderlandzki, szwedzki, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja przedstawiły uwagi pisemne. Wszystkie wymienione strony, z wyjątkiem Zjednoczonego Królestwa, były reprezentowane na rozprawie. Reprezentowany był także Finanzamt.

Analiza

5. Wszystkie wspomniane uwagi pisemne zawierają twierdzenie, że przepisem właściwym w niniejszej sprawie jest art. 43 WE (swoboda działalności gospodarczej), a zatem (zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału) art. 56 WE (swobodny przepływ kapitału) pozbawiony jest znaczenia [3]. Zgadzam się z tym.

6. Zgadzam się również z Lidl i Komisją, że uniemożliwienie spółce z siedzibą w jednym państwie członkowskim odliczenia, przy obliczaniu zysków, strat z tytułu prowadzenia stałego zakładu w innym państwie członkowskim na tej podstawie, że zgodnie ze znajdującą zastosowanie umową w sprawie unikaniu podwójnego opodatkowania odpowiedni dochód uzyskiwany przez ten stały zakład nie podlega opodatkowaniu w owym pierwszym państwie członkowskim, jest prima facie sprzeczne z art. 43 WE.

7. Francja, Niemcy, Niderlandy i Szwecja twierdzą, że w takim przypadku nie dochodzi do naruszenia art. 43 WE, ja jednak nie mogę podzielić tego poglądu. Niemiecka spółka posiadająca stały zakład w Luksemburgu, który przyniósł stratę, jest w sposób oczywisty traktowana mniej korzystnie niż niemiecka spółka posiadająca przynoszący straty stały zakład w kraju: w tym ostatnim przypadku strata jest uwzględniana przy obliczaniu zysku spółki, a w pierwszym przypadku nie jest. Wystarcza to do zastosowania art. 43 WE [4]. W niniejszej sprawie Trybunał musi rozstrzygnąć, czy sporne postanowienia mogą być mimo wszystko uzasadnione, a w szczególności, 1) czy podstawy uzasadnienia uznane przez Trybunał w sprawie Marks & Spencer [5] w kontekście odliczania strat poniesionych przez *spółki zależne* mogą

3 — Rząd francuski alternatywnie twierdzi, że w każdym razie w obu przypadkach zarówno analiza jak i uzasadnienie są takie same.

4 — Poparcie tego twierdzenia można znaleźć w wyrokach z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 21-23 oraz z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services BVBA, Zb.Orz. s. I-10451, pkt 53.

5 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03, Zb.Orz. s. I-10837.

być zastosowane kontekście odliczenia strat poniesionych przez *stały zakład*, 2) a jeśli tak, to czy sporne postanowienia mają charakter proporcjonalny.

8. W sprawie Marks & Spencer Trybunał uznał, że ustawodawstwo krajowe, które wykluczało możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem od jej zysku podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez spółkę od niej zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, przewidując jednocześnie taką możliwość w przypadku strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem, stanowiło ograniczenie swobody działalności gospodarczej, sprzeczne z art. 43 WE i art. 48 WE. Jednakże Trybunał stwierdził dalej, że tego rodzaju ograniczenie jest uzasadnione ze względu na: 1) cel w postaci zachowania rozdziału kompetencji podatkowych, 2) niebezpieczeństwo dwukrotnego uwzględniania strat, oraz 3) niebezpieczeństwo unikania opodatkowania, o ile oczywiście ograniczenie to nie wykracza poza to, co jest niezbędne dla realizacji wymienionych celów.

9. Lidl, Niemcy oraz Komisja twierdzą [6], że powyższe podstawy uzasadnienia nie mają zastosowania w przypadku ustawodawstwa ograniczającego odliczanie strat poniesionych przez stały zakład. Finlandia, Francja, Grecja, Niderlandy (alternatywnie) oraz Zjednoczone Królestwo twierdzą zasadniczo, że sytuacja stałych zakładów jest analogiczna do sytuacji zagranicznych spółek zaleznych, a zatem nie ma potrzeby odstępowania od wyroku w sprawie Marks & Spencer.

10. W powyższej sprawie Trybunał poprzedził rozważanie powołanych trzech podstaw uzasadnienia stwierdzeniem, że w celu ustalenia, czy ograniczenie grupowej ulgi podatkowej do strat poniesionych przez spółki krajowe jest uzasadnione, „należy zbadać konsekwencje bezwarunkowego rozszerzenia takiej [ulgi grupowej]” [7]. W tym właśnie kontekście Trybunał rozważył i zaakceptował (z zastrzeżeniem dwóch warunków odzwierciedlających potrzebę zachowania proporcjonalności) trzy podstawy uzasadnienia powołane przez Zjednoczone Królestwo i inne państwa członkowskie, które przedstawiły swoje uwagi. Nie widzę powodu, by nie zająć takiego samego stanowiska przy dokonywaniu oceny, czy przepis ograniczający ulgę z tytułu strat poniesionych przez stały zakład spółki będącej rezydentem do strat poniesionych przez jej stały zakład w kraju jest zgodny z traktatem. Z punktu widzenia spółki możliwość odliczenia strat zagranicznej spółki zależnej w ramach ulgi grupowej jest jak najbardziej analogiczna do możliwości odliczenia strat zagranicznego stałego zakładu. W istocie celem ulgi grupowej jest unikanie mniej korzystnego traktowania spółek, które

6 — przynajmniej w kontekście określonych argumentów.

7 — Punkty 40 i 41.

zamiast tworzyć oddziały decydują się na rozwijanie działalności przez zakładanie spółek zależnych [8].

11. Innym zagadnieniem jest, czy którakolwiek z powołanych podstaw uzasadnienia, bądź wszystkie łącznie [9] mogą znaleźć zastosowanie w sytuacji dotyczącej stałego zakładu, a nie spółki zależnej.

12. W odniesieniu do pierwszej podstawy uzasadnienia wydaje mi się, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowej między państwami członkowskimi może oznaczać, iż do działalności gospodarczej stałego zakładu położonego w jednym państwie członkowskim, należącego do spółki z siedzibą w innym, zastosowanie znajdą wyłącznie przepisy podatkowe tego pierwszego państwa, zarówno w zakresie zysków, jak i strat [10]. W sprawie Marks & Spencer zainteresowane państwo członkowskie (Zjednoczone Królestwo) nie rościło sobie praw do opodatkowania zagranicznych spółek zależnych należących do spółek będących rezydentami. W niniejszej sprawie zainteresowane państwo członkowskie miałoby, gdyby nie postanowienia UPO, prawo do opodatkowania transgranicznych stałych zakładów, lecz zrzekło się tego prawa zwalniając zyski takich zakładów z podatku. Skutek jest taki sam. Jak stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie Marks & Spencer „[p]rzyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich przedsiębiorstwa lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony rozdział kompetencji między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby podniesiona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat” [11]. Podobnie, gdyby w niniejszej sprawie Niemcy miały przyznać ulgę z tytułu strat poniesionych przez luksemburski stały zakład należący do niemieckiej spółki, choć zrzekły się prawa opodatkowania zysków osiągniętych przez taki zakład, pociągałoby to za sobą naruszenie symetrii pomiędzy opodatkowaniem a ulgami uzgodnionymi przez Niemcy i Luksemburg w UPO.

13. W odniesieniu do drugiej podstawy uzasadnienia należy zauważyć, że w wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał stwierdził, iż państwo członkowskie musi mieć możliwość zapobiegania niebezpieczeństwu dwukrotnego uwzględniania strat, że niebezpieczeństwo to występuje w przypadku objęcia zakresem ulgi grupowej strat spółek zależnych niebędących rezydentami oraz, że można go uniknąć wprowadzając zasadę odmowy przyznania ulgi z tytułu tych strat [12].

14. Ponownie nie widzę powodu, dla którego zasada ta nie powinna znaleźć zastosowania

8 — Zobacz pkt 16 opinii rzecznika generalnego M. Poiaresa Madury w sprawie Marks & Spencer.

9 — Kwestia, czy powołane trzy podstawy uzasadnienia należy rozważać łącznie została omówiona w dalszej części.

10 — Wyżej wymieniony. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45.

11 — Punkt 46.

12 — Punkty 47 i 48.

w sprawie takiej, jak rozpatrywana obecnie. Z całą pewnością może dojść do dwukrotnego uwzględnienia tej samej straty. W każdym razie niebezpieczeństwo to jest większe w przypadku strat poniesionych przez stały zakład, który dalej prowadzi działalność, niż w przypadku (którego dotyczyła sprawa Marks & Spencer) strat poniesionych przez spółki zależne, które zostały sprzedane podmiotom trzecim, lub które zaprzestały działalności. W tym pierwszym przypadku, jeżeli straty mogłyby zostać uwzględnione w państwie członkowskim, którego rezydentem jest spółka, istnieje niebezpieczeństwo ponownego powołania się na nie w państwie członkowskim położenia stałego zakładu, gdy tylko zakład ten zacząłby przynoście zyski, bez możliwości odzyskania przyznanej ulgi przez państwo członkowskie siedziby spółki. Z odpowiedzi przedstawiciela Lidl na pytanie zadane na rozprawie przez sędziego sprawozdawcę wynika bowiem, że strata, która leży u podstaw postanowienia odsyłającego została obecnie pokryta z zysków wypracowanych w Luksemburgu [13]. Jak stwierdził Trybunał w wyroku sprawie Marks & Spencer, państwa członkowskie muszą mieć możliwość zapobieżenia niebezpieczeństwu dwukrotnego uwzględniania strat i że niebezpieczeństwa tego można uniknąć wprowadzając zasadę odmowy przyznania ulgi z tytułu tych strat [14].

15. Odnośnie do trzeciej podstawy uzasadnienia, dotyczącej ryzyka unikania opodatkowania, Trybunał w wyroku w sprawie Marks & Spencer stwierdził, że możliwość przekazywania strat spółki zależnej będącej nierezydentem spółce będącej rezydentem niesie ze sobą ryzyko przekazywania strat w ramach grupy spółek do spółek mających siedzibę w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których, wskutek tego, podatkowa wartość strat będzie największa. W odróżnieniu od przypadku spółek zależnych, w których można przewidywać, że przekazywanie strat będzie organizowane systematycznie w ramach grup spółek, a straty będą kierowane wyłącznie do należących do grupy spółek z siedzibą w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki podatkowe [15], w przypadku stałych zakładów nie ma z całą pewnością możliwości dokonywania tego rodzaju „wyboru jurysdykcji", jeśli spółka z jednego państwa członkowskiego może odliczać straty poniesione przez stały zakład w innym państwie członkowskim. Jak twierdzi Komisja jest tak dlatego, że rozwiązania pozwalające na „przenoszenie" strat ze stałego zakładu, w odróżnieniu od przypadku spółki zależnej, nie są ani niezbędne, ani teoretycznie możliwe: straty poniesione przez stały zakład są stratami podatnika — spółki dominującej. Straty poniesione przez krajowy stały zakład mogą być w związku z tym bezpośrednio i niezwłocznie odliczone. Jedyna różnica pomiędzy tego rodzaju wewnątrzkrajową sytuacją a niniejszym przypadkiem tkwi w rozdziale kompetencji podatkowych: jeżeli stały zakład jest rezydentem innego państwa członkowskiego, z którym zawarta została umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, taka jak będąca przedmiotem niniejszej sprawy, wówczas to państwo będzie miało wyłączną kompetencję do opodatkowania dochodu

13 — Ponieważ strata powstała w 1999 r., lecz nie mogła być uwzględniona w Luksemburgu do 2003 r., Lidl w dalszym ciągu pozostawała w niekorzystnej sytuacji w wyniku braku możności odliczenia tej straty od zysków w Niemczech na wcześniejszym etapie. Kwestia przepływów pieniężnych została omówiona niżej, w kontekście proporcjonalności.

14 — Punkty 47 i 48.

15 — Chociaż należy zauważyć, że unikanie opodatkowania za pomocą tego rodzaju "przerzucania strat" nie wydaje się istotne w stanie faktycznym sprawy Marks & Spencer, która dotyczyła wyłącznie przekazywania strat „w górę" przez spółki zależne spółce dominującej.

owego stałego zakładu. Nie wpływa to na okoliczność, że strata powstaje po stronie spółki będącej podatnikiem, bezpośrednio zmniejszając jej dochód podlegający opodatkowaniu w państwie jej siedziby. Kompetencja podatkowa drugiego państwa tworzy jedynie drugi czynnik decydujący o miejscu opodatkowania związany z tą samą stratą, a przez to, ewentualną możliwość podwójnego odliczenia. Dlatego też wydaje mi się, że w sprawach takich jak rozpatrywana obecnie, trzecia podstawa uzasadnienia, o której mowa w wyroku w sprawie Marks & Spencer nie wnosi nic nowego w stosunku do podstaw pierwszej i drugiej.

16. Wobec powyższego zgadzam się z indywidualnymi twierdzeniami Finlandii, Francji, Niemiec, Grecji, Niderlandów, Szwecji, Zjednoczonego Królestwa oraz Komisji, że przepisy krajowe ograniczające możliwość odliczania przez spółkę strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim mogą być uzasadnione, po pierwsze, koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy poszczególnymi zainteresowanymi państwami członkowskimi, a po drugie, niebezpieczeństwem dwukrotnego uwzględniania strat.

17. Bundesfinanzhof w postanowieniu odsyłającym zauważa, że nie jest pewne, czy w sprawie Marks & Spencer intencją Trybunału było stwierdzenie, że trzy podstawy uzasadnienia w mają charakter kumulatywny, czyli, że muszą one wystąpić jednocześnie.

18. Rzeczywiście w wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał powołał się na „łącznie owe trzy względy uzasadniające", co przemawia za takim stanowiskiem. Jednak w wyroku w sprawie N Trybunał stwierdził, że „zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwa członkowskie jest uzasadnionym celem" bez powoływania się na inne podstawy uzasadnienia [16]. W wyroku w sprawie AA Trybunał zgodził się, że przepisy państwa członkowskiego, które uniemożliwiają spółce zależnej będącej rezydentem tego państwa członkowskiego odliczenie od swojego dochodu do opodatkowania kwoty przekazanej tytułem przepływu pieniężnego wewnątrz grupy na rzecz spółki dominującej, chyba że spółka dominująca ma siedzibę w tym samym państwie członkowskim, mogą być co do zasady usprawiedliwione w oparciu o dwie z trzech podstaw wymienionych w sprawie Marks & Spencer, to znaczy w oparciu o podstawę pierwszą i trzecią [17]. Natomiast w sprawie Amurta Trybunał, który stwierdził, że chociaż druga i trzecia podstawa uzasadnienia z wyroku w sprawie Marks & Spencer, nie zostały powołane, przeszedł jednak do rozważania argumentu (który następnie odrzucił) opartego na potrzebie zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [18]. Wydaje się więc, że trzy omawiane podstawy uzasadnienia nie muszą w danym przypadku być bezwzględnie stosowane łącznie. Moim zdaniem przepisy, których dotyczy

16 — Wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 42.

17 — Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 51 — 60.

18 — Wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 57 — 59.

niniejsza sprawa, mogłyby co do zasady być usprawiedliwione przez odwołanie się do pierwszej i drugiej z podstaw wymienionych w sprawie Marks & Spencer, to znaczy do celów w postaci zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych oraz unikania niebezpieczeństwa dwukrotnego uwzględniania strat.

19. Aby przepis o charakterze ograniczającym mógł być uzasadniony, musi on dodatkowo być zgodny z zasadą proporcjonalności, to znaczy musi być odpowiedni, by zapewnić osiągnięcie celów, którym służy oraz nie może wykraczać poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia.

20. W niniejszej sprawie nic nie wskazuje na to, że sporne postanowienia nie są odpowiednie do zapewnienia realizacji wyżej wymienionych celów. Natomiast nie mogę zgodzić się, że nie wykraczają poza to, co jest niezbędne do ich osiągnięcia, czy też inaczej mówiąc, że nie byłoby możliwe osiągnięcie tego samego skutku za pomocą przepisów mniej restrykcyjnych.

21. Trybunał orzekł, że poszanowanie zasady proporcjonalności jest szczególnie ważne, w przypadkach gdy przepisy krajowe całkowicie wyłączają transakcje ponadgraniczne zakresu krajowej regulacji [19]. W takiej sytuacji, gdy rozpatrywane przepisy krajowe są z definicji bardzo restrykcyjne, tym bardziej istotne jest staranne rozważenie, czy celu tych przepisów nie można osiągnąć za pomocą mniej restrykcyjnych rozwiązań.

22. W niniejszej sprawie sporne postanowienia uniemożliwiają spółce odliczenie strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim od osiągniętych przez nią zysków. W efekcie, w pewnych okolicznościach spółka zostanie opodatkowana w oparciu o podstawę większą niż jej całkowity zysk netto. Według mnie jest to rozwiązanie oczywiście nieproporcjonalne do celów w postaci zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych i unikania niebezpieczeństwa dwukrotnego uwzględniania strat.

23. Co więcej nie budzi wątpliwości, że mniej restrykcyjne rozwiązania są możliwe. Wiadomo, że przed 1999 r. niemiecka ustawa [20] przewidywała wprost, iż spółka mogła odliczyć stratę poniesioną przez stały zakład w innym państwie członkowskim w zakresie, w jakim przekraczała ona zysk

19 — Wyrok z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C-334/02 Komisja przeciwko Francji , Rec s. I-2229, pkt 28.

20 — Paragraf 2a ust. 3 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) 1997 (BGBl. 1997 I, s. 821).

stałego zakładu i o ile odliczenie zostało uwzględnione w kolejnych latach, w których stały zakład osiągnął zysk.

24. Tego rodzaju regulacja, która umożliwiała odliczenie strat, przewidując jednocześnie przeniesienie ulgi z tytułu strat na przyszłe okresy rozliczeniowe, w których osiągnięto zysk, byłaby oczywiście mniej restrykcyjnym sposobem unikania niebezpieczeństwa dwukrotnego uwzględniania strat niż regulacja całkowicie wykluczające ulgę z tytułu tych strat. Chociaż zasada odliczenia i przeniesienia powoduje naruszenie symetrii i przez to nie pozwala na całkowite zapewnienie celu w postaci zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, to jednak jeżeli stały zakład przynosi później zysk, tego rodzaju asymetria jest jedynie przejściowa. Co więcej można wprowadzić przepis przewidujący automatyczne ponowne uwzględnienie poprzednio odliczonych kwot, jeżeli nie zostały one ponownie uwzględnione na przykład po upływie pięciu lat, lub jeżeli stały zakład zaprzestał działalności w takiej formie [21].

25. Taka zasada odliczenia i przeniesienia bez wątpienia w mniejszym stopniu ogranicza przysługujące podatnikowi podstawowe prawo podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej niż bezwzględny zakaz odliczania od zysków spółki strat poniesionych przez stały zakład w innym państwie członkowskim. Jednocześnie jest ona odpowiednia do osiągnięcia celów w postaci zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych i unikania niebezpieczeństwa dwukrotnego uwzględniania strat. Moim zdaniem znacznie lepiej odzwierciedla ona zatem wymóg proporcjonalności niż rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w wyroku w sprawie Marks & Spencer.

26. W wyroku w sprawie Marks & Spencer Trybunał sam stwierdził, że restrykcyjny przepis (regulacja dotycząca ulgi grupowej z tytułu straty nieobejmująca zagranicznych spółek zależnych) wykraczał poza to, co niezbędne do osiągnięcia istoty zamierzonych celów, w przypadku gdy możliwości uwzględnienia strat w państwie siedziby spółki zależnej zostały wyczerpane [22]. Można zatem przyjąć (choć wyrok jest w tej kwestii niezwykle lakoniczny), że Trybunał uznał, iż w innych okolicznościach omawiany restrykcyjny przepis miałby charakter proporcjonalny.

27. Należy jednak pamiętać, że sprawa Marks & Spencer dotyczyła strat poniesionych przez spółki zależne, które zostały zlikwidowane lub sprzedane. Nie było więc

21 — Jak zasugerowała Komisja we wniosku dotyczącym dyrektywy Rady w sprawie regulacji odnoszącej się do uwzględniania przez przedsiębiorstwa strat poniesionych przez ich stałe zakłady i podmioty zależne z siedzibą w innych państwach członkowskich, KOM(90) 595 wersja ostateczna z dnia 24 stycznia 1991 r. (Dz.U. 1991 C 53, s. 30): zob. art. 5–8 oraz uzasadnienie.

22 — Punkt 55. Trybunał ustanawia podwójne kryterium: wyczerpanie możliwości ulgi z tytułu strat w bieżącym roku podatkowym i w poprzednich latach podatkowych oraz brak „możliwości uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie, w którym jest ona rezydentem, w kolejnych latach podatkowych”.

możliwości (przynajmniej w tym pierwszym przypadku) przeniesienia na przyszłe okresy jakiejkolwiek ulgi z tytułu strat [23]. W takich okolicznościach można zapewne zrozumieć, że Trybunał ograniczył swoją odpowiedź i nie dopełnił analizy w drodze szczegółowego zbadania, czy niekorzystne skutki w zakresie przepływów pieniężnych w postaci konieczności przenoszenia strat na przyszłe okresy zamiast bezzwłocznego ich uwzględnienia nie były zbyt restrykcyjnym sposobem osiągnięcia pożądanych celów.

28. Natomiast w sprawie takiej jak niniejsza, dotyczącej działającego stałego zakładu, nie można twierdzić, że możliwość przenoszenia strat na przyszłe okresy w państwie położenia stałego zakładu jest akceptowalnym rozwiązaniem równoważnym przyznaniu ulgi w państwie siedziby spółki. Nawet jeśli strata, która przenoszona jest na przyszłe okresy, zostaje następnie wyrównana, w międzyczasie spółka z definicji poniesie niekorzystne skutki w zakresie przepływów pieniężnych.

29. Trybunał zdaje sobie sprawę z wagi, jaką dla przedsiębiorców ma płynność finansowa. Kilkukrotnie orzekał, że wykluczenie korzyści w zakresie płynności w sytuacji ponadgranicznej, w przypadku, gdy korzyść taka jest dostępna w równoważnej sytuacji wewnątrzkrajowej stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej [24]. To właśnie stwierdzenie Trybunał wyraźnie zawarł w wyroku w sprawie Marks & Spencer. Wyjaśnił tam, że dzięki przyspieszeniu rozliczenia strat deficytowych spółek poprzez ich bezpośrednie pokrycie z zysków innych spółek należących do grupy, rozpatrywana ulga grupowa poprawia płynność finansową całej grupy. Wykluczenie takiej korzyści w zakresie strat poniesionych przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim utrudniało korzystanie przez spółkę dominującą ze swobody działalności gospodarczej, gdyż mogło zniechęcać ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich. Dlatego stanowiło ograniczenie swobody działalności gospodarczej [25].

30. Powyższe stwierdzenie zostało dokonane (na wcześniejszym etapie analizy) w kontekście zagadnienia, czy brak możliwości odliczenia strat ponadgranicznych stanowi ograniczenie sprzeczne z art. 43 W. E. Wydaje się dziwne, że po uznaniu w sposób niebudzący wątpliwości potencjalnej wagi odmowy przyznania korzyści w zakresie płynności i po zakwalifikowaniu jej (prawidłowo) jako prima facie naruszenie art. 43 WE, Trybunał nie zajął się także wprost kwestią, czy, w przypadku gdy ograniczenie to było prima facie uzasadnione, odmowa korzyści w zakresie płynności, będąca

23 — W swej opinii w sprawie AA, przywołanej w przypisie 17, rzecznik generalny J. Kokott zajęła stanowisko, zgodnie z którym, co do zasady, orzeczenie Trybunału dotyczące proporcjonalności w sprawie Marks & Spencer wynikało ze szczególnych okoliczności faktycznych tej sprawy (pkt 70 i 71). Zgadzam się z tym.

24 — Zobacz na przykład wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft, Rec. s. I-1727, pkt 44, 54 i 76; wyrok z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 36–38; postanowienie z dnia 8 czerwca 2004 r. w sprawie C-268/03 De Baeck, Zb.Orz. s. I-5961, pkt 24; wyrok z dnia 12 grudnia 2006 w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 96, 97, 153 i 154; oraz wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 29.

25 — Punkty 32–34.

jego nieuniknioną konsekwencją, miałaby charakter nieproporcjonalny.

31. Niemcy, Szwecja i Zjednoczone Królestwo twierdzą, że istotne trudności praktyczne uniemożliwiają wprowadzenie systemu pozwalającego na odliczanie strat w połączeniu z przenoszeniem ulgi z tytułu straty na kolejne okresy. Jednakże jak wyżej wskazano niemiecki ustawodawca poprzednio najwyraźniej przewidywał taki system. Lidl oraz Komisja stwierdziły bowiem, co nie zostało zakwestionowane, że przepisy o zasadniczo takim skutku obowiązywały w Niemczech od 1969 r. [26] aż do ich uchylenia w 1999 r. [27] Co więcej zgodnie z niedawnym komunikatem Komisji [28] aktualnie pięć państw członkowskich przewiduje możliwość odliczania strat poniesionych przez stałe zakłady położone w innych państwach członkowskich, nawet jeśli zyski objęte są zwolnieniem od podatku na mocy umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. W tym kontekście trudno jest poważnie traktować argument, że na przeszkodzie wprowadzenia takiego systemu stoją istotne trudności praktyczne [29]. W każdym razie trudności praktyczne nie mogą uzasadniać naruszenia swobody traktatowej [30].

32. W związku z tym zgadzam się z Lidl, rządem fińskim i Komisją, że przepisy krajowe wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów w postaci zachowania zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych i unikania niebezpieczeństwa dwukrotnego uwzględniania strat.

33. Wreszcie Niemcy podnoszą alternatywnie (po raz kolejny), że jeżeli Trybunał orzeknie, iż swoboda działalności gospodarczej została naruszona, to powinien ograniczyć skutki swego orzeczenia w czasie.

34. Z utrwalonego orzecznictwa jasno wynika, że konsekwencje finansowe, jakie mogłyby wyniknąć dla państwa

26 — Paragraf 2 Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft (ustawy o środkach podatkowych stosowanych do inwestycji zagranicznych przedsiębiorstw niemieckich) z dnia 18 sierpnia 1969 r. (BGBl. 1969 I, s. 1211, 1214).

27 — Na mocy Steuerentlastungsgesetz (ustawy o zmniejszeniu obciążeń podatkowych) 1999/2000/2002 z dnia 24 marca 1999 r. (BGBl. 1999 I, s. 402).

28 — Komunikat Komisji do Rady, Parlamentu Europejskiego i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego — Przepisy podatkowe a straty w sytuacjach transgranicznych (COM(2006) 824 wersja ostateczna z dnia 19 grudnia 2006 r.); zob., pkt 2.2 lit. b) ppkt 2).

29 — Można zauważyć, że dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich, niektórych podatków akcyzowych oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz.U. 1977 L 336, s. 15) pozwala państwom członkowskim zwracać się do właściwych organów innych państw członkowskich o udzielenie wszelkich informacji umożliwiających ustalenie prawidłowej kwoty podatku dochodowego od osób prawnych.

30 — Wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, ww. w przypisie 19, pkt 29, odwołujący się do pkt 30 opinii rzecznika generalnego D. Ruiza-Jaraba Colomera:
„[g]dy zostanie ustalone, że pożądany cel może być osiągnięty za pomocą innych środków, zasada proporcjonalności uniemożliwia powoływanie samych tylko trudności administracyjnych jako bezwzględnej podstawy uzasadnienia dyskryminacyjnego traktowania, które z uwagi na sprzeczność z podstawowymi swobodami musi opierać się na poważnych względach, aby mogło być uznane za zgodne z prawem". Zobacz również wyrok w sprawie Test Claimants in the FII Group Litigation, przywołany w przypisie 24, pkt 155–157.

członkowskiego z wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, nie stanowią same w sobie uzasadnienia dla ograniczenia skutków tego wyroku w czasie oraz, że takie ograniczenie może być zastosowane jedynie w bardzo szczególnych okolicznościach, to znaczy w przypadkach, gdy: a) istnieje ryzyko poważnych reperkusji finansowych ze względu, między innymi, na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie uregulowania uważanego za skuteczne i obowiązujące, b) okazuje się, iż zarówno osoby prywatne, jak i władze krajowe zostały skłonione do zachowań niezgodnych z prawem wspólnotowym ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności dotyczącej skutków przepisów wspólnotowych, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji [31].

35. Zgadzam się z Lidl, że w niniejszej sprawie nie została spełniona druga z powyższych kumulatywnych przesłanek. Nie mogę zgodzić się, że gdy Niemcy uchyliły wcześniejsze przepisy i tym samym wprowadziły sporne postanowienia, można było stwierdzić, iż zostały skłonione do podjęcia tego kroku ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności dotyczącej skutków art. 43 WE. Do 1999 r. Trybunał orzekał już, że przepisy krajowe, które w istocie odmawiały grupowej ulgi z tytułu strat w przypadkach, gdy większość spółek zależnych była rezydentami innych państw członkowskich były sprzeczne z art. 43 WE [32] oraz, że przysługująca spółkom wykonującym prawo działalności gospodarczej swoboda decyzji, czy wykonywać to prawo za pośrednictwem spółki zależnej czy też oddziału (stałego zakładu) nie może być ograniczona przepisami podatkowymi o charakterze dyskryminującym [33]. Ponadto wniosek opublikowany w 1991r., dotyczący dyrektywy Rady w sprawie regulacji odnoszącej się do uwzględniania przez przedsiębiorstwa strat poniesionych przez ich stałe zakłady i podmioty zależne z siedzibą w innych państwach członkowskich [34], jasno przedstawia pogląd Komisji: przepisy krajowe, które nie pozwalają przedsiębiorstwom na uwzględnianie strat poniesionych przez należące do nich stałe zakłady położone w innych państwach członkowskich są niezgodne z rynkiem wewnętrznym [35].

36. W związku z tym nie zostałam przekonana, że w niniejszej sprawie istnieje jakiekolwiek uzasadnienie ograniczenia skutków orzeczenia w czasie.

31 — Zobacz ostatnio wyrok z dnia 18 stycznia 2007 r. w sprawie C-313/05 Brzeziński, Zb.Orz. s. I-513, pkt 57 i 58.

32 — Wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695.

33 — Wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 22.

34 — Przywołany w przypisie 21.

35 — Zobacz motyw pierwszy preambuły oraz pkt 1 uzasadnienia.

Wnioski

37. W świetle powyższego jestem zdania, że na pytanie postawione przez Bundesfinanzhof Trybunał powinien odpowiedzieć w sposób następujący:

Niezgodne z art. 43 WE jest uniemożliwianie przez państwo członkowskie spółce, przy obliczaniu zysku podlegającego opodatkowaniu, odliczania strat stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na tej podstawie, że zgodnie ze znajdującą zastosowanie umową w sprawie unikania podwójnego opodatkowania odpowiedni dochód takiego stałego zakładu nie podlega opodatkowaniu w pierwszym państwie członkowskim.