Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 3 września 2015 r.[1]

Sprawa C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
przeciwko
Finanzamt Sankt Augustin

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy)]

Swoboda przedsiębiorczości — Artykuł 49 TFUE — Odliczenie od zysku spółki strat poniesionych przez jej oddział mający siedzibę w innym państwie członkowskim — Przepisy podatkowe państwa członkowskiego przewidujące doliczenie tych strat w przypadku zbycia tego zakładu

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE. Odnosi się on konkretnie do wielokrotnie już rozstrzyganego przez Trybunał od czasu wydania wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) zagadnienia odliczenia przez przedsiębiorstwo mające siedzibę w jednym państwie członkowskim strat stałego zakładu, który to przedsiębiorstwo posiada w innym państwie członkowskim.

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

2. Artykuł 49 TFUE zapewnia swobodę przedsiębiorczości obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej. Zgodnie z tym artykułem:

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane […]. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli”.

1 — Język oryginału: francuski.

B – *Prawo niemieckie*

3. Paragraf 2a ust. 3 zdania od pierwszego do czwartego Einkommensteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG"), w wersji mającej zastosowanie w latach podatkowych 1997 i 1998, przewiduje:

„[1.] Jeśli zyski z działalności przemysłowej lub handlowej zakładu położonego w państwie obcym są zwolnione z podatku dochodowego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, strata związana z tymi zyskami zgodnie z krajowym prawem podatkowym powinna zostać, na wniosek podatnika, uwzględniona jako odliczenie przy obliczaniu całkowitej kwoty zysków, w zakresie, w jakim podatnik mógłby ją skompensować lub odliczyć, gdyby zyski nie były zwolnione z podatku dochodowego, oraz w zakresie, w jakim jest ona wyższa od dodatnich zysków z działalności przemysłowej lub handlowej innych zakładów położonych w tym samym państwie obcym, zwolnionych na mocy tej umowy. [2.] W zakresie, w jakim strata nie została w ten sposób skompensowana, odliczenie strat jest dopuszczalne, jeżeli spełnione są przesłanki z art. 10d. [3.] Jeżeli w następnym roku podatkowym całkowite zyski z działalności przemysłowej lub handlowej stałych zakładów położonych w tym państwie obcym zwolnione z podatku dochodowego zgodnie z umową są dodatnie, strata odliczona na podstawie zdań pierwszego i drugiego musi zostać ponownie wliczona do całkowitej kwoty zysków obliczanej dla tego roku podatkowego. [4.] Zdanie trzecie nie ma zastosowania, jeżeli podatnik wykaże, że przepisy państwa obcego, które mają do niego zastosowanie, w sposób ogólny nie pozwalają mu na domaganie się przeniesienia odliczenia strat na rok inny niż ten, w którym straty zostały poniesione".

4. Paragraf 52 ust. 3 zdania trzecie i piąte EStG, w brzmieniu mającym zastosowanie w 2005 r., stanowi:

„Paragraf 2a ust. 3 zdania trzecie, piąte i szóste, w wersji opublikowanej w dniu 16 kwietnia 1997 r. (BGBlI s. 821), znajduje nadal zastosowanie w odniesieniu do lat podatkowych 1999–2008, w zakresie, w jakim występuje wynik dodatni w rozumieniu § 2a ust. 3 zdanie trzecie, lub w zakresie, w jakim stały zakład położony w państwie obcym w rozumieniu § 2a ust. 4, w wersji według zdania piątego, zostaje przekształcony w spółkę kapitałową, zbyty lub zamknięty […]. Paragraf 2a ust. 4 ma zastosowanie do lat podatkowych 1999–2008 w wersji następującej:

»4. Jeśli stały zakład położony w państwie obcym zostaje

1. przekształcony w spółkę kapitałową, lub

2. zbyty odpłatnie lub nieodpłatnie, lub

3. zamknięty […], strata odliczona na podstawie ust. 3 zdania pierwsze i drugie zostanie doliczona do całkowitej kwoty zysków w roku podatkowym, w którym nastąpiło przekształcenie, zbycie lub zamknięcie, z zastosowaniem w sposób analogiczny ust. 3 zdanie trzecie w zakresie, w jakim owa strata nie została doliczona na podstawie ust. 3 zdanie trzecie lub nie powinna zostać doliczona«".

C – *Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania*

5. Artykuł 4 ust. 1 umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz podatku od działalności gospodarczej i nieruchomości, zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w dniu 4 października 1954 r. (BGBl. 1955 II, s. 749), zmienionej umową z dnia 8 lipca 1992 r. (BGBl. 1994 II, s. 122), przewiduje:

„[j]eżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw osiąga przychód jako osoba prowadząca lub współprowadząca przedsiębiorstwo przemysłowe lub handlowe, którego działalność rozciąga się na terytorium innego umawiającego się państwa, prawo do opodatkowania tych przychodów tylko wtedy należeć będzie do kompetencji tego innego państwa, gdy przychody te pochodzą ze stałego zakładu położonego na jego terytorium".

6. Artykuł 7 ust. 1 umowy zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego z dnia 24 sierpnia 2000 r. (BGBl.2000 II, s. 734, zwanej dalej „umową niemiecko-austriacką") stanowi:

„Zyski przedsiębiorstwa jednego umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo to prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem stałego zakładu położonego w tym państwie. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi taką działalność, to zyski takiego zakładu są opodatkowane w drugim państwie, ale tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać temu stałemu zakładowi".

7. Artykuł 23 ust. 1 zdanie pierwsze umowy niemiecko-austriackiej brzmi następująco:

„Kwotę podatku od osób będących rezydentami Republiki Federalnej Niemiec ustala się następująco:

a) z zastrzeżeniem przepisów lit. b) poniżej z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim są wyłączone zyski pochodzące z Republiki Austrii i składniki majątku znajdujące się w Republice Austrii, które zgodnie z niniejszą umową są opodatkowane w Republice Austrii" [2].

II – **Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym**

8. Timac Agro Deutschland (zwana dalej „Timac Agro") jest spółką kapitałową prawa niemieckiego. Należy ona do grupy francuskiej. Od 1997 r. spółka ta posiadała stały zakład w Austrii. W dniu 31 sierpnia 2005 r. stały zakład austriacki został zbyty odpłatnie spółce mającej siedzibę w Austrii, należącej do tej samej grupy spółek co Timac Agro. Umowa zbycia dotyczyła w szczególności ruchomości i nieruchomości. Klienci zostali zbyci za 1 EUR, ponieważ byli oni już klientami spółki siostrzanej będącej nabywcą.

9. Kwestia rozliczenia strat owego stałego zakładu niebędącego rezydentem pojawiła się, ponieważ w latach 1997–2005 wspomniany austriacki stały zakład ponosił straty we wszystkich latach, z wyjątkiem lat 2000 i 2005, a straty te zostały odliczone w Niemczech przez Timac Agro.

10. W wyniku kontroli podatkowej podstawy opodatkowania Timac Agro zostały skorygowane w odniesieniu do lat 1997–2004. Po pierwsze, straty austriackiego stałego zakładu, początkowo odliczone od zysków Timac Agro w latach 1997 i 1998 r., zostały doliczone do jej zysku podlegającego opodatkowaniu w roku 2005. Po drugie, odmówiono uwzględnienia strat tego samego zakładu w podstawie opodatkowania Timac Agro w latach 1999–2004.

2 — Artykuł 23 ust. 1 lit. b) nie ma znaczenia przy rozpatrywaniu pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd odsyłający. Sąd ten nie wspomina o nim zresztą w swoim postanowieniu; nie czynią tego również strony, które złożyły uwagi na piśmie.

11. Timac Agro zakwestionowała tę korektę i wniosła skargę do Finanzgericht Köln. W uzasadnieniu skargi podnosi ona, że zarówno doliczenie strat poniesionych przez jej austriacki stały zakład w latach 1997 i 1998, jak i brak możliwości odliczenia strat tego zakładu w latach 1999–2004 są niezgodne ze swobodą przedsiębiorczości.

12. Jeśli chodzi o rozpatrywane doliczenie, sąd odsyłający uważa, że Trybunał nie rozstrzygnął jeszcze kwestii zgodności z prawem unijnym doliczenia strat w następstwie zbycia stałego zakładu niebędącego rezydentem.

13. Sąd ten wskazuje, że chociaż okoliczności faktyczne leżące u podstaw wyroku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) są oczywiście w części porównywalne do okoliczności faktycznych sprawy w postępowaniu głównym, to jednak w tym wyroku rozpatrywana była kwestia doliczenia strat stałego zakładu niebędącego rezydentem do wysokości jego zysków. Natomiast w sprawie w postępowaniu głównym doliczenie strat wynikało ze zbycia stałego zakładu niebędącego rezydentem, bez związku z ewentualnymi zyskami tego zakładu.

14. W konsekwencji na wypadek, gdyby Trybunał orzekł, że zasady ustalone w wyroku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) powinny również mieć zastosowanie w niniejszym przypadku, sąd odsyłający zastanawia się, czy zasady dotyczące strat ostatecznych określone przez Trybunał w pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (zwane dalej „wyjątkiem Marks & Spencer”) [3] mają zastosowanie do strat z lat 1997 i 1998, które, ponieważ zostały doliczone, nie są już uwzględniane w Niemczech.

15. W odniesieniu do odmowy uwzględnienia strat austriackiego stałego zakładu za lata 1999–2004 sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z postanowieniami umowy niemiecko-austriackiej Republika Austrii miała wyłączne uprawnienie do opodatkowania dochodów owego austriackiego stałego zakładu. System ustanowiony na mocy tej umowy, zmierzający do unikania podwójnego opodatkowania, obejmuje zatem nie wyłącznie dochody, ale również straty. Skarga Timac Agro może zatem zostać uwzględniona, jedynie jeśli wspomniana umowa narusza swobodę przedsiębiorczości.

16. Sąd ten zastanawia się również, czy w odniesieniu do tego okresu należy uwzględnić straty ostateczne w rozumieniu wyjątku Marks & Spencer. Podkreśla on, że nie zdołał dotychczas ustalić kryteriów określających sytuacje, w których znajduje zastosowanie wyjątek Marks & Spencer.

17. W tym właśnie kontekście Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

III – **Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym i postępowanie przed Trybunałem**

18. Postanowieniem z dnia 19 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 sierpnia 2014 r., Finanzgericht Köln postanowił skierować do Trybunału na podstawie art. 267 TFUE następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy art. 49 TFUE […] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu takiemu jak § 52 ust. 3 EStG, w zakresie, w jakim przyczyną doliczenia kwoty strat poniesionych przez zakład [niebędący rezydentem], uwzględnionych wcześniej w celu pomniejszenia podstawy opodatkowania [spółki dominującej będącej rezydentem], jest zbycie tego zakładu innej spółce kapitałowej należącej do tego samej grupy spółek co zbywca, nie zaś uzyskanie zysków?

3 — W tym wyroku (pkt 55 i 56), Trybunał uznał w istocie, że środek ograniczający w dziedzinie odliczania strat zagranicznych spółek zależnych może być nieproporcjonalny, w sytuacji gdy spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała istniejące w państwie jej siedziby możliwości uwzględnienia strat, czego wykazanie należy do spółki dominującej.

2) Czy art. 49 TFUE […] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu takiemu jak art. 23 ust. 1 lit. a) [umowy niemiecko-austriackiej], stanowiącemu, że z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim wyłączane są dochody pochodzące z Austrii podlegające opodatkowaniu w Austrii, jeżeli straty niemieckiej spółki kapitałowej związane z działalnością jej stałego zakładu w Austrii nie mogą już zostać uwzględnione w Austrii z tego względu, że zakład ten został zbyty austriackiej spółce kapitałowej należącej do tej samej grupy spółek co niemiecka spółka kapitałowa?".

19. Finanzamt Sankt Augustin, rządy niemiecki, francuski, austriacki i Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska złożyli uwagi na piśmie.

20. Wszyscy uczestnicy, którzy złożyli uwagi na piśmie, z wyjątkiem Komisji, która przedstawiła bardziej zróżnicowaną odpowiedź, i Zjednoczonego Królestwa, które nie odniosło się w swoich uwagach na piśmie do pierwszego pytania, proponują odpowiedzieć przecząco na pytania prejudycjalne [4].

21. Wszyscy ci uczestnicy wypowiedzieli się ponadto w trakcie rozprawy, która odbyła się w dniu 1 lipca 2015 r.

IV – **Analiza**

A – *W przedmiocie wstępnego wymogu porównywalności sytuacji*

1. Opodatkowanie bezpośrednie a prawo Unii

22. O ile podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, o tyle jednak państwa te muszą wykonywać ją z poszanowaniem prawa Unii [5], a w szczególności postanowień traktatu dotyczących swobód przepływu, przy czym w centrum niniejszej sprawy znajduje się swoboda przedsiębiorczości ustanowiona w art. 49 TFUE.

23. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie tej swobody ma miejsce w przypadku, gdy na mocy ustawodawstwa państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem tego państwa członkowskiego posiadająca stały zakład w innym państwie członkowskim jest traktowana pod względem podatkowym w sposób różniący się na niekorzyść od traktowania spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład w państwie członkowskim swojej siedziby [6].

4 — Co do zasady Komisja uważa, że w przypadku zbycia stałego zakładu niebędącego rezydentem doliczenie uprzednio dopuszczonych strat może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi ze zrównoważonym rozdziałem kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz zapobieganiem unikaniu opodatkowania. Jednakże Komisja uważa, iż taki środek jest proporcjonalny jedynie w przypadku, gdy doliczenie ograniczone jest do kwoty zysków osiągniętych przez ten zakład, włączając w to zyski „ukryte" w cenie sprzedaży w chwili zbycia. Jeżeli istnieją wątpliwości co do wartości transakcji, prawo Unii nie uniemożliwia państwu siedziby spółki dominującej weryfikowania, czy cena sprzedaży jest zgodna z kryterium pełnej konkurencji.

5 — Zobacz między innymi wyroki: Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, pkt 21; Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 29; Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 36; Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 18; FIM Santander Top 25 Euro Fi, od C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, pkt 14; a także Blanco i Fabretti, C-344/13 i C-367/13, EU:C:2014:2311, pkt 24.

6 — Zobacz podobnie wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo.

24. W związku z tym przepis pozwalający na uwzględnienie strat stałego zakładu do celów określenia zysków i obliczenia podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki, od której zakład ten jest zależny, ustanawia korzyść podatkową [7]. „Przyznanie bądź odmowa przyznania korzyści z tytułu stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim niż to, w którym ma siedzibę rzeczona spółka, może w związku z tym zostać uznane za element mogący mieć wpływ na swobodę przedsiębiorczości” [8].

25. W istocie odmówienie tej korzyści wyłącznie stałym zakładom położonym w innym państwie członkowskim jest niekorzystnym traktowaniem pod względem podatkowym, ponieważ może zniechęcać spółkę mającą siedzibę w państwie członkowskim Unii do wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim. Niemniej jednak aby owo odmienne traktowanie stanowiło ograniczenie zakazane przez art. 49 TFUE, orzecznictwo Trybunału wymaga, aby sytuacje były obiektywnie porównywalne [9].

26. Innymi słowy o ile nie jest uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego [10], taka różnica w traktowaniu jest zgodna z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości jedynie wtedy, gdy dotyczy ona sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne [11].

2. Wymóg obiektywnej porównywalności

a) Kryteria

27. Nawet jeżeli wymóg obiektywnej porównywalności sytuacji czysto krajowych i transgranicznych, konieczny do zakwestionowania, w odniesieniu do wykonywania swobody przepływu, różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym nierezydenta i rezydenta (w niniejszym przypadku różnicy między spółką z siedzibą w Niemczech posiadającą stały zakład w Austrii, a inną spółką z siedzibą w Niemczech, posiadającą stały zakład na tym samym terytorium państwowym), może skłaniać do myślenia raczej o dyskryminacji, niż o zwykłej przeszkodzie lub zwykłym ograniczeniu, wymóg ten znajduje konsekwentne potwierdzenie w orzecznictwie Trybunału odnoszącym się do relacji pomiędzy postanowieniami traktatu dotyczącymi głównych swobód przepływu a krajowymi systemami opodatkowania bezpośredniego [12].

7 — Zobacz podobnie wyroki: Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 23; Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 32; a także Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 20.

8 — Wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 32.

9 — Zobacz podobnie wyroki: Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 46; Philips Electronics Ltd, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 17; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 33; a także Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23.

10 — Zobacz podobnie wyrok Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 25.

11 — Należy zauważyć, że w wyroku SCA Group Holding i in. (od C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) Trybunał zbadał, w przeciwieństwie do tego tradycyjnego podejścia, porównywalność sytuacji w ramach badania ewentualnego uzasadnienia wcześniej stwierdzonego ograniczenia (pkt 28–31, 52).

12 — To, że Trybunał mówił o dyskryminacji z coraz większym wahaniem, przy jednoczesnym utrzymywaniu wymogu porównywalności sytuacji, mogło wynikać z chęci zachowania swobody badania, jako uzasadnień, nadrzędnych względów interesu ogólnego, a nie tylko powodów uzasadniających wyliczonych wyczerpująco w traktacie. W istocie z wyjątkiem swobodnego przepływu towarów (który nie jest przedmiotem niniejszej sprawy) jedynymi uzasadnieniami dyskryminacji dopuszczonymi przez traktat są porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne i zdrowie publiczne. Względy te trudno podnieść w dziedzinie podatków bezpośrednich. Tymczasem Trybunał wyjaśnił w swoim orzecznictwie, że chodziło tu jedynie o uzasadnienia dopuszczalne w przypadku dyskryminacji, wykluczając ipso facto nadrzędne względy interesu ogólnego. Można jednak zauważyć, że Trybunał kilkakrotnie sam sobie w tym względzie zaprzeczył. I tak w wyroku Svensson i Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), po uprzednim wyraźnym wykluczeniu, że stwierdzona dyskryminacja może być uzasadniona nadrzędnymi względami interesu ogólnego, Trybunał kontynuował jednak swe rozumowanie i sprawdził, czy należało przyjąć, czy też odrzucić argument o spójności podatkowej. Nawet jeśli ten argument został ostatecznie odrzucony, Trybunał z powodów zasadniczych nie powinien był go badać, ponieważ takie uzasadnienie nie jest wyraźnie przewidziane w traktacie.

28. W orzecznictwie Trybunału sytuacje podatkowe rezydentów i nierezydentów są w większości przypadków uznawane za obiektywnie porównywalne [13], przy czym porównania należy dokonywać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane krajowe przepisy podatkowe [14].

29. Należy jednak pamiętać o tym, aby nie ograniczyć analizy jedynie do celu tego środka, gdyż grozi to zniekształceniem obrazu ogólnej sytuacji podatkowej adresata normy.

30. Jeśli bowiem przyjmie się, że środek, który upoważnia podatnika do odliczenia strat poniesionych przez jego stałe zakłady, ma prawdopodobnie za zadanie zmniejszenie podstawy opodatkowania wspomnianego podatnika i że ten środek jest analizowany in abstracto, sytuacja spółki w związku z zakładem będącym rezydentem oraz sytuacja spółki w związku z zakładem niebędącym rezydentem będą porównywalne. Obie spółki zamierzają skorzystać z prawa do odliczenia w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania [15].

31. Podsumowując, jak wyjaśnił niedawno rzecznik generalny N. Jääskinen w swojej opinii w sprawach połączonych Miljoen i in. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:429) – decydującym kryterium przy porównywaniu sytuacji podatników będących rezydentami i nierezydentami w celu stwierdzenia ewentualnego ograniczenia zakazanego w świetle traktatu „jest *nie tyle cel* rozpatrywanego prawodawstwa […], *co raczej* fakt, że uregulowanie państwa członkowskiego nie może ustanawiać odmiennego traktowania, którego *skutkiem w praktyce* jest *wyższe obciążenie podatkowe* ostatecznie ponoszone przez nierezydentów i które tym samym może ich zniechęcać do korzystania z rzeczonej swobody” [16].

32. Metodyka ta wymaga wcześniejszego ustalenia, czy dane państwo członkowskie (w niniejszym przypadku państwo siedziby spółki głównej, która zamierza odliczyć straty swojego stałego zakładu mającego siedzibę w innym państwie członkowskim) posiada uprawnienie do opodatkowania tych dochodów.

b) Stosowanie

33. Ogólnie rzecz biorąc, przypadki, w których Trybunał uznał, że brak obiektywnej porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów uzasadnia odmienne traktowanie pod względem podatkowym całkowicie niezależnie od jego niezgodności ze swobodami przepływu, są ostatecznie bardzo rzadkie [17].

34. W stosunku do rozpatrywanego przeze mnie problemu, czyli odliczenia przez spółkę mającą siedzibę w jednym państwie członkowskim strat stałego zakładu, który spółka ta posiada w innym państwie członkowskim, podsumuję orzecznictwo Trybunału w następujący sposób.

13 — W odniesieniu do stałych zakładów za granicą Trybunał orzekł na przykład w wyroku X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), że „sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem, która zamierza utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną będącą rezydentem, oraz sytuacja spółki dominującej zamierzającej utworzyć jeden podmiot podatkowy ze spółką zależną niebędącą rezydentem są obiektywnie porównywalne pod względem celów systemu podatkowego takiego jak badany w sprawie przed sądem krajowym, o ile obie spółki dominujące robią to w celu uzyskania korzyści wynikających z tego systemu, pozwalającego między innymi na skonsolidowanie na poziomie spółki dominującej zysków i strat spółek zintegrowanych w ramach jednego podmiotu podatkowego i zachowanie neutralnego podatkowo charakteru transakcji wykonywanych w ramach grupy” (pkt 24).

14 — Zobacz podobnie wyroki: X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22; Philips Electronics Ltd, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 17; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 33; a także Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 25.

15 — Jak już słusznie wskazała rzecznik generalna J. Kokott w swojej opinii w sprawie A, C-123/11, EU:C:2012:488, „[j]eśli [uznać] za wystarczające, że w obu przypadkach podatnicy będący rezydentami zamierzają skorzystać z ulgi wynikającej z przepisów podatkowych, wówczas badanie tego warunku jest wyłącznie formalnością, ponieważ będzie on spełniony w każdym przypadku” (pkt 40).

16 — Punkt 55. W swojej opinii rzecznik generalny N. Jääskinen popiera również koncepcję oceny sytuacji w „całości”, twierdząc, że w analizie „należy raczej *wziąć pod uwagę całość opodatkowania* dotyczącego dochodów” będących przedmiotem sporu (pkt 62, podkreślenie moje).

17 — Pośród takich przypadków mogę wskazać brak porównywalności sytuacji rezydentów i nierezydentów w stosunku do przepisów podatkowych w zakresie korzyści związanych z sytuacją osobistą i rodzinną podatnika (z wyjątkiem przypadku, gdy podmiot niebędący rezydentem nie posiada istotnych dochodów w państwie swego zamieszkania). Zobacz wyrok Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, oraz niedawne zastosowanie tej koncepcji w wyroku Kieback, C-9/14, EU:C:2015:406. Zobacz także wyroki: Blanckaert, C-512/03, EU:C:2005:516; Schulz-Delzers i Schulz, C-240/10, EU:C:2011:591.

35. Trybunał konsekwentnie stwierdzał w sprawach dotyczących tej tematyki istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości, po tym, jak uznawał za porównywalne sytuacje, w jakich znajdowały się z jednej strony spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim posiadająca stały zakład w innym państwie członkowskim oraz z drugiej strony spółka będąca rezydentem w państwie członkowskim posiadająca stały zakład w tym właśnie państwie członkowskim. Owo ustalenie porównywalności mogło być dokonane w sposób wyraźny [18] lub dorozumiany [19].

36. Trybunał stwierdzał również porównywalność sytuacji w przypadkach, gdy państwo członkowskie postanowiło opodatkować dochody stałych zakładów znajdujących się w innych państwach członkowskich. W istocie w takich przypadkach państwo członkowskie „zrównało [rzeczone zakłady] z krajowymi stałymi zakładami" [20].

37. Natomiast sytuacje rezydentów i nierezydentów nie są porównywalne w świetle systemu podatkowego państwa członkowskiego, jeżeli to państwo członkowskie nie ma uprawnienia lub nie wykonuje uprawnienia do opodatkowania osób niebędących rezydentami.

38. Ten sam wymóg wyjaśnia domniemanie wyrażone przez Trybunał w wyroku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), zgodnie z którym „stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim […] *w zakresie środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu dochodów spółki będącej rezydentem lub jego złagodzenia* nie znajdują się co do zasady w sytuacji porównywalnej do krajowych stałych zakładów" [21].

39. Koncepcja ta nie jest nowa. Tak więc w wyroku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) Trybunał orzekł, że osoby fizyczne będące udziałowcami spółki dominującej niebędącej rezydentem w Zjednoczonym Królestwie nie mogły skorzystać z takiej samej ulgi podatkowej jak osoby fizyczne będące udziałowcami spółki dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie w zakresie dywidend wypłacanych przez spółki zależne będące rezydentami w Zjednoczonym Królestwie, w przypadku gdy od tych dywidend wypłacanych za granicę nie został pobrany w Zjednoczonym Królestwie żaden podatek. Trybunał w swoim wyroku wyjaśnił, że sytuacja byłaby odmienna, gdyby na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub na podstawie jednostronnej decyzji Zjednoczone Królestwo zachowało prawo do opodatkowania brytyjskim podatkiem dochodowym dywidend wypłacanych za granicę.

40. W świetle tych rozważań Trybunał orzekł, że artykuły 49 TFUE i 63 TFUE „nie stoją na przeszkodzie temu, by w przypadku wypłaty dywidend przez spółkę z siedzibą w państwie członkowskim państwo to przyznawało spółkom otrzymującym rzeczone dywidendy, mającym również siedziby w tym państwie, ulgę podatkową odpowiadającą części podatku zapłaconego przez spółkę dokonującą wypłat od wypłaconych zysków, a nie przyznawało jej spółkom otrzymującym dywidendy, które mają siedziby w innym państwie członkowskim i które nie podlegają w tym pierwszym państwie opodatkowaniu z tytułu otrzymanych dywidend" [22].

18 — Zobacz w szczególności wyroki: Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 19; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 35; a także Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 26.

19 — Zobacz wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 33, 34; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 25, 26; a także Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 35–39.

20 — Wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24. Zobacz także podobnie wyrok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), w którym Trybunał orzekł, że „od chwili, gdy państwo członkowskie, jednostronnie lub w drodze umowy międzynarodowej, opodatkowuje podatkiem dochodowym nie tylko udziałowców będących rezydentami, ale również udziałowców niebędących rezydentami w zakresie dywidend otrzymywanych przez nich od spółki dominującej będącej rezydentem, sytuacja owych udziałowców niebędących rezydentami zbliża się do sytuacji udziałowców będących rezydentami" (pkt 68).

21 — Punkt 24. Podkreślenie moje.

22 — Wyrok Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, pkt 74). Co do niedawnej sprawy, w której Trybunał orzekł, że obiektywna różnica sytuacji wynikała z odmowy wykonywania przez państwo członkowskie swych kompetencji podatkowych w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółki będące rezydentami w innym państwie członkowskim w związku z zawarciem umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, zob. wyrok Kronos International, C-47/12, EU:C:2014:2200, pkt 80–82.

41. Podsumowując – tylko wtedy, gdy odmienne traktowanie dotyczy sytuacji porównywalnych, można stwierdzić istnienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości, które może zostać uznane za zgodne z traktatem jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

B – *Zastosowanie do niniejszej sprawy*

1. Konieczność odróżnienia dwóch okresów stosowania spornych przepisów niemieckich

42. Przed rokiem podatkowym 1999 straty poniesione przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim można było odliczyć od wszystkich dochodów przedsiębiorstwa z siedzibą w Niemczech. Straty te były, co do zasady, doliczane w dwóch przypadkach: albo jeżeli zakład z siedzibą za granicą osiągał zyski (i w tym przypadku do wysokości tych zysków), albo w przypadku przekształcenia, zbycia lub zamknięcia wspomnianego stałego zakładu. Jednakże począwszy od roku podatkowego 1999, wskutek wprowadzenia § 52 ust. 3 EStG, nastąpiło uchylenie § 2a ust. 3 zdanie pierwsze EStG i zniesienie możliwości odliczenia tych strat.

43. Ta zmiana prawodawcza wyjaśnia fakt przedstawienia przez sąd odsyłający dwóch pytań prejudycjalnych, ponieważ każde z pytań odnosi się do innego uregulowania.

2. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

44. Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak § 52 ust. 3 EStG, które przewiduje doliczenie kwoty strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem, uwzględnionych wcześniej w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania spółki głównej będącej rezydentem, z powodu zbycia tego zakładu innej spółce kapitałowej należącej do tej samej grupy spółek co zbywca i także niebędącej rezydentem, nie zaś z powodu osiągniecia zysków.

45. Jak wyjaśnił sam sąd odsyłający, Trybunał nie po raz pierwszy rozpatruje zagadnienia związane z tym systemem podatkowym.

a) Istnienie ograniczenia

46. W wyroku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) Trybunał uznał bowiem ten system za ograniczenie swobody przedsiębiorczości, ale orzekł, że doliczenie strat – w tym przypadku z powodu wygenerowania zysków przez stały zakład mający siedzibę za granicą będący źródłem tych strat, a nie z powodu zbycia tego oddziału – jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności niemieckiego systemu podatkowego [23]. Ponadto środek ten został uznany za odpowiedni do osiągnięcia tego celu i proporcjonalny do niego [24].

47. Zanim Trybunał stwierdził istnienie ograniczenia, w sposób dorozumiany uznał porównywalność sytuacji, stwierdzając, że dopuszczając możliwość odliczenia przez spółkę główną strat poniesionych przez jej stały zakład położony w Austrii, Republika Federalna Niemiec przyznała „korzyść podatkową spółce będącej rezydentem, której podlegał stały zakład położony w Austrii, w taki sam sposób, jakby ów stały zakład był położony w Niemczech” [25].

23 — Punkt 43.

24 — Ibidem, pkt 44, 45.

25 — Ibidem, pkt 35.

48. Trybunał orzekł następnie, że dokonując doliczenia strat stałego zakładu z siedzibą w Austrii do podstawy opodatkowania spółki, której podlegał, niemiecki system podatkowy cofnął ową korzyść podatkową i „w ten sposób […] [poddał] spółki będące rezydentami i posiadające stałe zakłady w Austrii mniej korzystnemu traktowaniu pod względem podatkowym niż spółki będące rezydentami, posiadające stałe zakłady, które również są rezydentami” [26].

49. Wniosek ten wymagał zbadania ewentualnych nadrzędnych względów interesu ogólnego, które mogą uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości [27].

b) Istnienie uzasadnienia

50. Po pierwsze, Trybunał uznał w wyroku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), że doliczenie strat z powodu wygenerowania dochodów przez stały zakład mający siedzibę za granicą będący źródłem tych strat jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności niemieckiego systemu podatkowego [28]. Ponadto był to środek odpowiedni do osiągnięcia wspomnianego celu i proporcjonalny do niego [29].

51. W rzeczywistości bowiem, według Trybunału, „doliczenie strat przewidziane przez sporny w postępowaniu przed sądem odsyłającym niemiecki system podatkowy nie może zostać oderwane od wcześniejszego ich uwzględnienia. Owo doliczenie, w przypadku spółki mającej stały zakład położony w innym państwie, w stosunku do którego państwo, którego ta spółka jest rezydentem, nie posiada żadnego prawa do opodatkowania, w rzeczywistości odzwierciedla […] symetryczną logikę. W związku z tym istnieje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy dwoma elementami spornego w postępowaniu przed sądem odsyłającym mechanizmu podatkowego, ponieważ rzeczone odliczenie stanowi logiczne uzupełnienie wcześniej przyznanego odliczenia” [30].

52. Należy stwierdzić, że ta sama symetryczna logika obowiązuje w przypadku zbycia zakładu położonego za granicą.

53. Sam Trybunał w wyroku Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) zauważył już zresztą, że „[o]cena, w świetle której ograniczenie wynikające z tego systemu podatkowego jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności tego systemu, nie zostaje podważona przez okoliczność […], iż spółka, do której należy przedmiotowy stały zakład, zbyła ów zakład, oraz że zyski i straty osiągnięte przez ów stały zakład w trakcie jego istnienia wykazują ujemny wynik” [31]. W rzeczywistości „doliczenie kwoty strat stałego zakładu do wyników spółki, do której należy ów zakład, jest związane w sposób całkowicie nierozerwalny i logiczny z ich wcześniejszym uwzględnieniem” [32].

26 — Wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 37.

27 — Ibidem, pkt 40. Zobacz także podobnie wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 33.

28 — Punkt 43.

29 — Ibidem, pkt 44, 45.

30 — Wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 42.

31 — Punkt 53.

32 — Ibidem, pkt 54.

54. Po drugie, chociaż do stwierdzenia, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie jest niezgodne z traktatem, nie jest wymagane współistnienie szeregu uzasadnień [33], uważam, że cel w postaci zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, przez który – jak Trybunał powtórzył w wyroku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) – „zmierza się do zachowania symetrii między prawem do opodatkowania dochodów a możliwością odliczenia strat" [34], może również uzasadniać doliczenie strat przewidziane przez ustawodawstwo niemieckie w przypadku zbycia stałego zakładu [35].

55. Gdyby bowiem państwo członkowskie (w niniejszej sprawie Republika Federalna Niemiec) „było pozbawione możliwości ponownego doliczenia odliczonych w ten sposób strat do podlegających opodatkowaniu dochodów [niemieckiej] spółki zbywającej, a przy tym utraciło uprawnienie do opodatkowania ewentualnych przyszłych dochodów, konstrukcja taka w sposób sztuczny powodowałaby erozję podstawy opodatkowania, a co za tym idzie, oddziaływałaby na wynikający z [umowy niemiecko-austriackiej] rozdział kompetencji podatkowych" [36].

56. Jak Trybunał wyjaśnił w wyroku Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „konieczność zachowania tej symetrii wymaga, by odliczenie strat z tytułu stałego zakładu mogło zostać zrównoważone opodatkowaniem dochodów tego zakładu osiągniętych w obszarze władztwa podatkowego danego państwa członkowskiego, to znaczy *zarówno tych dochodów, które zostały osiągnięte w całym okresie, w którym wskazany zakład pozostawał zależny od spółki będącej rezydentem, jak i tych zrealizowanych w momencie zbycia tego zakładu*" [37].

57. W niniejszym przypadku, w przeciwieństwie do rozwiązania przyjętego w przepisach duńskich, w związku z którymi wydano wyrok Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), ewentualne dochody, które zostały uzyskane w związku z przeniesieniem stałego zakładu położonego w Austrii, nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech. Logiczne jest zatem doliczenie przy okazji tego zbycia uprzednio uwzględnionych strat.

58. Co więcej, Trybunał stwierdził również, że cel w postaci wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi mógł zostać naruszony z powodu posiadania przez podatników „prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim siedziby lub w innym państwie członkowskim […], jako że podstawa opodatkowania zostałaby podniesiona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat" [38]. Tymczasem uważam, że tak samo jest w przypadku, gdy podatnik, w obliczu możliwości doliczenia zysków stałego zakładu niebędącego rezydentem do wysokości wcześniej odliczonych strat, może swobodnie decydować o cenie zbycia tego zakładu, a tym samym pozbawić państwo członkowskie możliwości wykonywania jego uprawnień do doliczenia późniejszych zysków rzeczonego zakładu do dochodów podlegających opodatkowaniu.

59. Wreszcie, po trzecie, pragnę wskazać cel w postaci zapobiegania unikaniu opodatkowania, związany, tak jak orzekł Trybunał, z celem w postaci wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych [39].

33 — Wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 40.

34 — Punkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

35 — W rzeczywistości bowiem wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych pokrywają się (zob. podobnie wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 80).

36 — Wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 30. Sprawa ta dotyczyła Królestwa Danii.

37 — Punkt 33. Podkreślenie moje.

38 — Wyrok Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 46.

39 — Wyrok Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 62.

60. „W rzeczywistości bowiem działania polegające na tworzeniu całkowicie sztucznych konstrukcji pozbawionych podstaw gospodarczych jedynie w celu uchylenia się od podatku, który normalnie byłby należny od zysków osiągniętych na terytorium kraju, mogą ograniczać prawa państw członkowskich do wykonywania ich kompetencji podatkowych wobec takiej działalności i stanowić zagrożenie dla wyważonego rozdziału [kompetencji podatkowych] pomiędzy państwami członkowskimi” [40].

61. W połączeniu z trudnością w określeniu wartości przepływów pieniężnych wewnątrz grupy w świetle zasady pełnej konkurencji, którą należy przyjąć w tych okolicznościach, zbycie w ramach tej samej grupy stałego zakładu z siedzibą za granicą po uprzednim odliczeniu strat może odpowiadać opisanej powyżej sytuacji.

62. Przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania głównego wydają mi się zatem uzasadnione w świetle spójności odnośnego systemu podatkowego, przy czym ten nadrzędny wzgląd interesu ogólnego jest, w stosownym przypadku, powiązany ze względami dotyczącymi zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych i zapobiegania unikaniu opodatkowania.

c) Proporcjonalność i niemożność stosowania wyjątku Marks & Spencer

63. Pozostaje zbadać proporcjonalność przepisów będących przedmiotem postępowania.

64. Wydaje mi się, że jeżeli państwo członkowskie nie posiada żadnej możliwości opodatkowania zysków, jakie byłyby osiągnięte przy zbyciu stałego zakładu niebędącego rezydentem będącego źródłem strat, to przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania głównego nie tylko realizują cele, jakim służą, lecz także są do nich proporcjonalne.

65. Prawdą jest, że w wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) Trybunał orzekł, że rozważany przepis stanowiący ograniczenie był nieproporcjonalny. W wyroku tym Trybunał uznał, że naruszenie swobody przedsiębiorczości miało miejsce w sytuacji, gdy spółka zależna niebędąca rezydentem wykorzystała możliwości uwzględnienia strat przewidziane w państwie jej siedziby i nie było poza tym żadnej możliwości ich uwzględnienia w przyszłości [41]. W takim wyjątkowym przypadku spółka dominująca będąca rezydentem powinna mieć zagwarantowaną możliwość odliczenia strat takiej spółki zależnej niebędącej rezydentem od dochodów opodatkowanych w państwie jej siedziby.

40 — Idem. Nadrzędne względy interesu ogólnego akceptowane jako uzasadnienie dla uregulowań krajowych, które nie pozwalają na uwzględnianie straty związanej z działalnością wykonywaną za granicą, gdy działalność ta nie podlega opodatkowaniu, są w rzeczywistości w orzecznictwie Trybunału liczniejsze i połączone ze sobą na różne sposoby. W opinii przedstawionej w sprawie Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2014:2321, rzecznik generalna J. Kokott dokonała ich przeglądu. Zdaniem rzecznik generalnej J. Kokott „Trybunał [może] określa[ć je] jako »zapewnienie spójności systemu podatkowego« [zob. wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 64–71], »zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi« [zob. wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 45; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 31; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 28; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 42; K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 55; Nordea Bank Danmark, C-48/13 EU:C:2014:2087, pkt 32], »zachowanie symetrii między prawem do opodatkowania [zysków] a możliwością odliczenia strat« [zob. wyroki: National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 58; Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo], przeciwdziałanie »ryzyku dwukrotnego uwzględnienia strat« [zob. wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 47, 48; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 35, 36; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 44] lub przeciwdziałanie »unikaniu opodatkowania« [zob. wyroki: Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 49; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 35, 36; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 45]. Zobacz także wyroki: National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 80] i K [C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 72], w których uznano, że wymogi spójności podatkowej i wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych przynajmniej częściowo pokrywają się. Orzecznictwo to dodatkowo znajduje potwierdzenie w wypowiedziach Trybunału dotyczących obiektywnej porównywalności sytuacji, w których – jak pokazano […] – zasadnicze znaczenie wiąże się z okolicznością, czy państwo członkowskie nakłada podatek na zagraniczną działalność, czy też nie” (pkt 31).

41 — Punkt 55.

66. Sąd odsyłający wyraził swoje niezadowolenie z tego wyjątku w zakresie uzasadnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości, stosowanego w sposób ciągły przez Trybunał od wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Stanowiska przyjęte niedawno w tym względzie przez niektórych rzeczników generalnych [42], szereg opracowań doktryny poświęconych temu problemowi [43], jak również uwagi na piśmie przedłożone przez różne państwa członkowskie i Komisję w niniejszej sprawie, potwierdzają trudności w stosowaniu tego wyjątku. Jednakże ostatnio Trybunał potwierdził w sposób wyraźny jego stosowanie [44].

67. W każdym wypadku należy stwierdzić, że interwencja Republiki Austrii pozwoliła usunąć wszelkie wątpliwości w przedmiocie ewentualnego istnienia strat ostatecznych. Straty, których dotyczy sprawa w postępowaniu głównym, nie są ostateczne [45] i nie ma potrzeby wcześniejszego badania możliwości stosowania tego wyjątku.

68. Ponadto, z zastrzeżeniem jurysdykcji sądu krajowego w tej kwestii, w aktach przekazanych Trybunałowi brak jest dowodu przeciwnego przeprowadzonego przez podatnika.

3. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

69. Poprzez drugie pytanie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 49 TFUE sprzeciwia się uregulowaniu takiemu jak art. 23 ust. 1 lit. a) umowy niemiecko-austriackiej, stanowiącemu, że z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim wyłączane są dochody pochodzące z Austrii i podlegające opodatkowaniu w Austrii, jeżeli straty niemieckiej spółki kapitałowej związane z działalnością jej stałego zakładu w Austrii nie mogą już zostać uwzględnione w Austrii z tego względu, że zakład ten został zbyty austriackiej spółce kapitałowej należącej do tej samej grupy spółek co niemiecka spółka kapitałowa.

70. Zgadzam się z rządem francuskim, który w swoich uwagach na piśmie, jak również na rozprawie w dniu 1 lipca 2015 r. stwierdził, że pytanie to opiera się na błędnym założeniu, iż straty poniesione przez austriacki zakład spółki skarżącej w postępowaniu głównym nie mogą już zostać uwzględnione w Austrii na tej podstawie, że ów zakład został zbyty na rzecz austriackiej spółki kapitałowej.

71. Z informacji przedstawionych przez rząd austriacki w ramach jego uwag na piśmie wynika bowiem bezspornie, że straty będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym nie były ostateczne.

72. W tych okolicznościach drugie pytanie może być rozumiane w ten sposób, że zmierza ono do ustalenia, czy art. 49 TFUE sprzeciwia się przepisom podatkowym państwa członkowskiego takim jak będące przedmiotem sprawy w postępowaniu głównym, które na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która zwalnia z podatku dochodowego dochody stałych zakładów położonych w innym państwie członkowskim będącym stroną tej umowy, uniemożliwiają uwzględnienie strat tychże zakładów.

42 — Zobacz w tym względzie opinie rzecznik generalnej J. Kokott: w sprawie A, C-123/11, EU:C:2012:488, pkt 47–54; w sprawie Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2014:2321, pkt 49–53; a także opinia rzecznika generalnego P. Mengozziego w sprawie K, C-322/11, EU:C:2013:183, pkt 63–89.

43 — Niedawna próba syntezy trudności spowodowanych przez wyjątek Marks & Spencer w świetle rozwoju orzecznictwa Trybunału w okresie ostatnich dziesięciu lat – zob. M. Lang, „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?", w: *European Taxation*, grudzień 2014 r., s. 530–540. Na temat propozycji definicji pojęcia strat ostatecznych w świetle najnowszego orzecznictwa – zob. w szczególności D. Pezella, „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach", w: *European Taxation*, luty i marzec 2014 r., s. 71–79.

44 — Zobacz wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 33–36.

45 — Zgodnie z uwagami na piśmie rządu austriackiego straty austriackiego stałego zakładu nagromadzone do roku 2005 mogły co do zasady zostać wycenione i przeniesione. Przeniesione straty mogły zatem zostać rozliczone z ewentualnym zyskiem ze zbycia, a ewentualne saldo trwałoby zasadniczo przez czas nieokreślony jako przeniesione straty Timac Agro. Mogły one zostać więc wykorzystane w późniejszym czasie, w przypadku gdyby skarżąca w postępowaniu głównym wznowiła działalność w Austrii (pkt 44 uwag na piśmie przedstawionych przez rząd austriacki). Straty mogą zostać przeniesione na spółkę kapitałową będącą nabywcą, jeśli stały zakład jest wnoszony na zasadzie „neutralności podatkowej" (pkt 46 uwag na piśmie przedstawionych przez rząd austriacki).

a) Zagadnienie podstawowe: brak obiektywnej porównywalności sytuacji oraz brak ograniczenia

73. Zgodnie z art. 7 ust. 1 i art. 23 ust. 1 umowy niemiecko-austriackiej i w przeciwieństwie do sytuacji w latach podatkowych przed rokiem 1999 Republika Federalna Niemiec, przez zmianę ustawy, zrzekła się kompetencji podatkowych, które wcześniej wykonywała w odniesieniu do strat dotyczących „zysków z działalności przemysłowej lub handlowej zakładu położonego w państwie obcym [które] są zwolnione z podatku dochodowego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania” [46].

74. W konsekwencji ponieważ nie można mówić o korzyści podatkowej w sytuacji braku kompetencji podatkowych [47], sytuacja spółki takiej jak Timac Agro nie jest moim zdaniem porównywalna z sytuacją spółki z siedzibą w Niemczech posiadającej stały zakład w tym samym państwie członkowskim.

75. Ponadto, biorąc pod uwagę podział kompetencji podatkowych ustanowiony przez umowę niemiecko-austriacką, nie mogę wyobrazić sobie warunków, które mogłyby zostać przewidziane przez Republikę Federalną Niemiec po to, aby zapewnić realizację celu odliczenia strat, jakim jest, według rządu niemieckiego, zapewnienie *czasowo* korzyści w zakresie płynności finansowej. Wobec braku kompetencji do opodatkowania ewentualnych późniejszych zysków zakładu będącego źródłem strat, w przypadku gdy zakład ten ma siedzibę na terytorium Austrii, sytuacje te nie są porównywalne.

76. W braku sytuacji, które byłyby obiektywnie porównywalne, przepisy, takie jak będące przedmiotem sporu, nie stanowią ograniczenia swobody przedsiębiorczości [48].

b) Zagadnienie dodatkowe: istnienie uzasadnienia

77. Gdyby jednak Trybunał stwierdził, że sytuacje są porównywalne i że ograniczenie istnieje, byłbym zdania, że ograniczenie to jest uzasadnione.

78. Trybunał został już bowiem poproszony o zbadanie mechanizmu ogólnego wykluczenia strat w wyroku Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). W sprawie tej sąd odsyłający oczekiwał wyjaśnienia, czy art. 49 TFUE sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem w trakcie określania jej zysków i obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez należący do niej stały zakład, podczas gdy ten system podatkowy przewiduje taką możliwość w przypadku strat poniesionych przez stały zakład będący rezydentem.

79. Otóż w wyroku tym Trybunał uznał, że nadrzędne względy interesu ogólnego, dotyczące, po pierwsze, konieczności zachowania podziału kompetencji podatkowych między zainteresowanymi państwami członkowskimi, a po drugie, konieczności zapobieżenia ryzyku podwójnego uwzględnienia strat, stanowiły ważne uzasadnienie [49].

46 — Paragraf 2a ust. 3 zdanie pierwsze EStG, w brzmieniu obowiązującym w latach podatkowych 1997 i 1998 r.

47 — Zgodnie z zasadą wyrażoną w pkt 24 wyroku Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, a zastosowaną wcześniej w wyroku Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773.

48 — Różnica w traktowaniu wynika w rzeczywistości z „kompetencji, które [państwa członkowskie] posiadają w zakresie definiowania w celu unikania podwójnego opodatkowania kryteriów rozdzielenia między sobą kompetencji podatkowych” (wyrok Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 30), przy czym podział tych kompetencji musi nastąpić przed wykonywaniem kompetencji podatkowych.

49 — Wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 30–37.

80. Trybunał również uznał, że tego rodzaju system podatkowy był odpowiedni do zagwarantowania realizacji tych celów [50] i proporcjonalny [51], ponieważ rozpatrywana spółka nie wykazała, że jej spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę w danym roku podatkowym, jak również w poprzednich latach podatkowych, i że nie ma możliwości uwzględnienia strat rzeczonej spółki zależnej w tym państwie w następnych latach podatkowych [52].

81. Trybunał doszedł do wniosku, że „art. [49 TFUE] nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należącym do niej stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych” [53].

82. Należy stwierdzić, że wszystkie elementy, które doprowadziły do tego wniosku, znajdują się też w systemie rozpatrywanym w postępowaniu głównym i że odpowiedź Trybunału powinna być identyczna.

V – **Wnioski**

83. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne zadane przez Finanzgericht Köln w następujący sposób:

1) Artykuł 49 TFUE nie sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który po tym jak dopuścił uwzględnienie strat poniesionych przez stały zakład położony w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajduje się siedziba spółki, której podlega ów zakład, przewiduje przy obliczaniu podatku dochodowego tej spółki podatkowe doliczenie wspomnianych strat z powodu zbycia owego zakładu na rzecz innej spółki kapitałowej należącej do tej samej grupy, co spółka zbywająca zakład.

2) Artykuł 49 TFUE nie sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który nie pozwala na to, aby spółka będąca rezydentem odliczyła od swojej podstawy opodatkowania straty związane z należącym do niej stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są zwolnione z opodatkowania w pierwszym państwie członkowskim, a opodatkowane w drugim z nich.

50 — Ibidem, pkt 43.

51 — Ibidem, pkt 53.

52 — Przypomnę, że chodzi tu o warunki określone w pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763.

53 — Wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 54 i sentencja.