Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 21 maja 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatki — Swoboda przedsiębiorczości — Artykuł 49 TFUE — Ograniczenia — Rozłożony w czasie pobór podatku dotyczącego niezrealizowanych zysków kapitałowych — Zapewnienie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi — Proporcjonalność

W sprawie C-657/13

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Düsseldorf (Niemcy) postanowieniem z dnia 5 grudnia 2013 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 12 grudnia 2013 r., w postępowaniu:

Verder LabTec GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Hilden,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Verder LabTec GmbH & Co. KG przez O. Kressa, Steuerberater,

— w imieniu Finanzamt Hilden przez U. Franza, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu rządu duńskiego przez C. Thorninga oraz M.S. Wolff, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu hiszpańskiego przez L. Banciellę Rodrígueza-Miñóna, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langera oraz M. Bulterman, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez U. Persson oraz A. Falk, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 lutego 2015 r.,

wydaje następujący

Wyrok

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

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Verder LabTec GmbH & Co. KG, z siedzibą w Niemczech (zwaną dalej „Verder LabTec” lub „spółką Verder LabTec”), a Finanzamt Hilden (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze składnikami majątkowymi tej spółki przy okazji przeniesienia tych składników majątkowych do stałego zakładu owej spółki położonego na terytorium Niderlandów.

Ramy prawne

3 Z przedstawionych Trybunałowi akt wynika, że niemieckie uregulowania w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze składnikami majątkowymi spółki z siedzibą w Niemczech, przeniesionymi do stałego zakładu owej spółki usytuowanego poza terytorium tego państwa, początkowo były oparte na orzecznictwie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).

4 W wyroku z dnia 16 lipca 1969 r. trybunał ten sformułował „teorię pobrania końcowego”. Z postanowienia odsyłającego wynika w istocie, że źródłem tej teorii jest zasada, iż Republika Federalna Niemiec, jako państwo, w którym spółka ma siedzibę, traci prawo do opodatkowania powstałych na terytorium Niemiec niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze składnikami majątkowymi tej spółki, w sytuacji gdy owe składniki majątkowe zostały przeniesione do stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa, jeżeli Republika Federalna Niemiec jest zobowiązana do zwolnienia z podatku zysków tego stałego zakładu na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem, na terytorium którego położony jest ów stały zakład. Przeniesienie składników majątkowych spółki z siedzibą w Niemczech do jej stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa uznano zatem za pobranie, które należy wycenić według wartości „cząstkowej” w rozumieniu § 4 ust. 1 zdanie drugie Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”).

5 Wskazane orzeczenie Bundesfinanzhof wywarło ten skutek, że wartość składnika majątkowego, który został uznany za pobrany z majątku zakładu spółki mającej siedzibę w Niemczech, miała być konkretnie oceniana w chwili pobrania. Różnica między tą wartością a wartością księgową tego składnika majątkowego była ujmowana w bilansie w chwili przeniesienia. Zaktualizowana kwota niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych przez ów składnik majątkowy była zatem dodawana do bieżącego zysku rocznego spółki.

6 W oparciu o wzmiankowane orzeczenie niemiecka administracja skarbowa postanowiła, że taki przeniesiony składnik majątkowy należy wycenić na chwilę jego przeniesienia, po cenie czysto konkurencyjnej, czyli cenie, na którą niezależne osoby trzecie zgodziłyby się w identycznej lub porównywalnej sytuacji.

7 Administracja ta postanowiła również złagodzić skutki wspomnianego orzeczenia, stosując środek oparty na względach słuszności, i nie opodatkowywać zysku związanego z takim pobraniem w całości, lecz pozwolić zainteresowanej spółce na utworzenie pozycji wyrównawczej, aby zneutralizować ten zysk. W przypadku zużywających się środków trwałych ową pozycję wyrównawczą należało zlikwidować proporcjonalnie do pozostałego jeszcze okresu użytkowania składnika majątkowego lub wykazać ją jako zysk najpóźniej po dziesięciu latach od pobrania.

8 Sytuacje pobrania niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych przez składniki majątkowe przeniesione przez spółkę z siedzibą w Niemczech do stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa zostały po raz pierwszy uregulowane w Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ustawie o środkach podatkowych związanych z wprowadzeniem spółki europejskiej i zmianie innych przepisów podatkowych) z dnia 7 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 2782, zwanej dalej „SEStEG”).

9 Celem tej ustawy było z jednej strony dostosowanie przepisów podatkowych do wymogów prawa Unii w dziedzinie prawa podatkowego i prawa spółek, a z drugiej strony konsekwentne zabezpieczenie niemieckich kompetencji podatkowych Republiki Federalnej Niemiec i zapewnienie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych w sytuacji, gdy dane składniki majątkowe zostały wyprowadzane z zasięgu władztwa podatkowego tego państwa członkowskiego.

10 W tym celu mocą SEStEG do § 4 ust. 1 EStG dodano zdanie trzecie, w myśl którego „[z]a pobranie do celów niezwiązanych z przedmiotem przedsiębiorstwa uważa się również wyłączenie lub ograniczenie kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec w odniesieniu do zysku ze zbycia lub użytkowania składnika majątkowego”. Z motywów SEStEG wynika, że przepis ten ma na celu wyjaśnienie obowiązującego prawa.

11 Mocą SEStEG wprowadzono także do EStG § 4g. Zgodnie z tym przepisem, w wypadku gdy składnik majątkowy wskutek przyporządkowania go do zakładu tego samego podatnika usytuowanego w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec zgodnie z § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, zmienionym przez SEStEG, uznaje się za wydzielony, na wniosek podatnika tworzona jest pozycja wyrównawcza w wysokości różnicy między wartością księgową a wartością rynkową składnika majątkowego. Zgodnie z § 4g ust. 2 zdanie pierwsze ta pozycja wyrównawcza jest uwzględniana w zysku w wysokości jednej piątej w roku gospodarczym, w którym została utworzona, i odpowiednio w kolejnych czterech latach gospodarczych.

12 Ponadto mocą SEStEG dodano do § 52 EStG ust. 8b, który stanowi, że § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, w brzmieniu zmienionym przez SEStEG, ma zastosowanie od roku podatkowego 2006.

13 Wyrokiem z dnia 17 lipca 2008 r., wydanym w sprawie dotyczącej okresu rozliczeniowego obejmującego rok 1995, Bundesfinanzhof odstąpił od swej wcześniejszej linii orzeczniczej dotyczącej „teorii pobrania końcowego”. W uzasadnieniu trybunał ten stwierdził, po pierwsze, że EStG w brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie SEStEG nie stanowi wystarczającego oparcia dla

wcześniejszego orzecznictwa. Bundesfinanzhof uznał zatem, że przeniesienie składnika majątkowego przez spółkę z siedzibą w Niemczech do stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa nie stanowi pobrania.

14 Po drugie, trybunał ten uzasadnił zmianę swojego stanowiska tym, że nie ma potrzeby, by uznać przeniesienie składnika majątkowego spółki z siedzibą w Niemczech do jej stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa za okoliczność realizacji zysku, gdyż późniejsze opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych wygenerowanych na terytorium Niemiec nie ucierpi na tym, że zyski owego stałego zakładu są zwolnione z opodatkowania w Niemczech.

15 Ze względu na tę zmianę linii orzeczniczej niemiecki ustawodawca zdecydował się uchwalić ustawę w sprawie niestosowania i wyjaśnić treść § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG w brzmieniu zmienionym przez SEStEG.

16 Mocą Jahressteuergesetz (rocznej ustawy podatkowej) na rok 2010 z dnia 8 grudnia 2010 r. (BGBl. 2010 I, s. 1768) ustawodawca ten z jednej strony dodał po zdaniu trzecim § 4 ust. 1 EStG, w brzmieniu zmienionym przez SEStEG, nowe zdanie czwarte, które wyjaśnia główny przypadek zastosowania uregulowania § 4 ust. 1 zdanie trzecie. Owo zdanie czwarte stanowi, że „[w]yłączenie lub ograniczenie prawa do opodatkowania w odniesieniu do zysku ze zbycia składnika majątkowego ma miejsce w szczególności wtedy, gdy składnik majątkowy przyporządkowany dotychczas krajowemu stałemu zakładowi podatnika należy przyporządkować stałemu zakładowi zagranicznemu”.

17 Z drugiej strony § 52 ust. 8b EStG, w brzmieniu zmienionym przez SEStEG, został uzupełniony poprzez dodanie zdań drugiego i trzeciego, które stanowią, że § 4 ust. 1 zdania trzecie i czwarte EStG, w brzmieniu zmienionym przez roczną ustawę podatkową na rok 2010, ma zastosowanie także do roku podatkowego 2005.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

18 Verder LabTec jest spółką komandytową prawa niemieckiego z siedzibą w Niemczech. Od maja 2005 r. spółka ta zajmowała się wyłącznie zarządzaniem własnymi prawami do patentów, znaków towarowych i wzorów użytkowych. Na podstawie umowy zawartej w dniu 25 maja 2005 r. przeniosła ona te prawa na swój stały zakład usytuowany w Niderlandach.

19 W ramach kontroli skarbowej Finanzamt uznał, że przeniesienie wskazanych praw musi odbywać się z ujawnieniem generowanych przez nie niezrealizowanych zysków kapitałowych o wartości wynikającej z porównania z transakcjami osób trzecich w chwili przeniesienia.

20 Finanzamt stwierdził jednak, że niezrealizowane zyski kapitałowe, których wartość nie została zakwestionowana, nie powinny zostać poddane natychmiastowemu opodatkowaniu w pełnej wysokości. Według Finanzamt ze względów słuszności należy je zneutralizować pozycją do rozliczenia w takiej samej wysokości, którą należy następnie likwidować liniowo przez okres dziesięciu lat, zwiększając zysk.

21 W oparciu o wynik tej kontroli, w dniu 17 sierpnia 2009 r. Finanzamt wydał decyzję w sprawie odrębnego i jednolitego ustalenia podstaw opodatkowania na rok podatkowy 2005. Organ ten obliczył zysk spółki Verder LabTec, dodając do osiągniętego zysku proporcjonalną część pozycji do rozliczenia przypadającą na ten rok podatkowy w kwocie równej jednej dziesiątej wartości niezrealizowanych zysków kapitałowych, o których mowa w niniejszej sprawie, i odejmując kwotę związanego z tym zwiększenia rezerwy na podatek od działalności gospodarczej.

22 Decyzją z dnia 19 września 2011 r. Finanzamt oddalił jako bezzasadne odwołanie od wskazanej decyzji z dnia 17 sierpnia 2009 r.

23 Spółka Verder LabTec zaskarżyła tę decyzję przed Finanzgericht Düsseldorf, podnosząc zasadniczo, że sporny przepis podatkowy narusza swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną przez art. 49 TFUE. Spółka ta twierdzi, że rozłożony w czasie pobór podatku dotyczącego niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych przez przeniesione składniki majątkowe w chwili przeniesienia tych składników jest środkiem nieproporcjonalnym. Pobór tego podatku w chwili realizacji tych zysków byłby rozwiązaniem mniej dotkliwym.

24 Finanzamt wnosi o oddalenie tej skargi. Organ ten stoi na stanowisku, że analizowany instrument podatkowy nie jest sprzeczny z zasadami prawa Unii i że ewentualne naruszenie swobody przedsiębiorczości jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Co więcej, twierdzi on, że sporne uregulowanie podatkowe jest proporcjonalne, ponieważ ujawnione niezrealizowane zyski kapitałowe nie zostają natychmiast opodatkowane w całości.

25 Finanzgericht Düsseldorf podkreśla, że § 4 ust. 1 zdania trzecie i czwarte EStG, w brzmieniu zmienionym roczną ustawą podatkową na rok 2010, ma zastosowanie do spornego roku podatkowego, czyli roku 2005.

26 Sąd ten stoi na stanowisku, że uregulowanie krajowe dotyczące poboru podatku, o którym mowa w niniejszej sprawie, jest sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości. Twierdzi on ponadto, że w świetle wyroku National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) uregulowania tego nie można uzasadnić, gdyż zgodnie z zasadą terytorialności podatku Republika Federalna Niemiec ma prawo opodatkować niezrealizowany zysk kapitałowy wygenerowany w okresie poprzedzającym przeniesienie danych składników majątkowych do stałego zakładu usytuowanego w innym państwie członkowskim. Nawet gdyby uznać, że ustalenie kwoty niezrealizowanych zysków kapitałowych w chwili przeniesienia danych składników majątkowych stanowi środek proporcjonalny, to pobranie podatku od tych zysków przed ich realizacją nie może w ocenie tego sądu stanowić środka proporcjonalnego, nawet jeśli pobranie to zostanie rozłożone w czasie na pięć lub dziesięć lat.

27 W tych okolicznościach Finanzgericht Düsseldorf postanowił zawiesić postępowanie i przedłożyć Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości na podstawie art. 49 TFUE, jeżeli w wypadku przeniesienia składnika majątkowego z krajowego do zagranicznego [stałego] zakładu tego samego przedsiębiorstwa uregulowanie krajowe przewiduje, że ma miejsce pobranie do celów niezwiązanych z przedmiotem przedsiębiorstwa, powodujące, że poprzez ujawnienie cichych rezerw powstaje zysk związany z pobraniem, a inne uregulowanie krajowe daje możliwość równomiernego rozłożenia tego zysku na pięć albo dziesięć lat gospodarczych?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

28 Verder LabTec podnosi, że pytanie prejudycjalne jest niedopuszczalne ze względu na jego hipotetyczny charakter, gdyż zdaniem tej spółki żaden pięcioletni czy dziesięcioletni okres poboru podatku, o którym wspomniał sąd odsyłający, nie miał zastosowania do rozpatrywanego roku podatkowego, czyli roku 2005. Finanzamt i rząd niemiecki twierdzą, że pytanie prejudycjalne jest hipotetyczne w odniesieniu do poboru rozłożonego w czasie na pięć lat, gdyż rozłożenie na okres pięciu lat nie miało zastosowania w roku podatkowym 2005. Komisja Europejska także uważa, że pytanie prejudycjalne jest lub może być hipotetyczne w odniesieniu do poboru podatku rozłożonego na pięć lat. W tym względzie instytucja ta wskazuje, że skoro decyzja Finanzamt z dnia 19 września 2011 r. dotyczy poboru podatku rozłożonego w czasie na dziesięć lat, to można przyjąć, że Finanzamt nie będzie mógł później zmienić tego okresu na okres pięcioletni.

29 W tej kwestii należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pytania dotyczące wykładni prawa Unii, z którymi zwrócił się sąd krajowy w ramach stanu prawnego i faktycznego, za którego ustalenie jest on odpowiedzialny, przy czym prawidłowość tych ustaleń nie podlega ocenie Trybunału, korzystają z domniemania, iż mają one znaczenie dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w trybie prejudycjalnym, o które wnioskował sąd krajowy, jest możliwa tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa Unii, o którą wnioskowano, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (wyrok Stanley International Betting i Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego jasno wynika, iż decyzja podatkowa z dnia 17 sierpnia 2009 r., której zaskarżenie doprowadziło do wydania decyzji Finanzamt z dnia 19 września 2011 r., dotyczy poboru podatku rozłożonego w czasie na dziesięć lat, a nie na pięć. Wydaje się zatem oczywiste, że problem poboru tego podatku rozłożonego w czasie na pięć lat ma charakter hipotetyczny. Dlatego, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 18 opinii, pytanie prejudycjalne należy uznać za niedopuszczalne w zakresie, w jakim dotyczy ono takiego poboru podatku.

31 Oznacza to, że przedstawione pytanie należy rozumieć w ten sposób, iż zmierza ono do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie analizowane w postępowaniu głównym, które w wypadku przeniesienia składników majątkowych spółki mającej siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego do stałego zakładu tej spółki położonego na terytorium innego państwa członkowskiego przewiduje ujawnienie generowanych przez te składniki majątkowe niezrealizowanych zysków kapitałowych, które powstały na terytorium tego pierwszego państwa członkowskiego, opodatkowanie tych zysków i pobór związanego z nimi podatku rozłożony w czasie na dziesięć lat.

32 Należy przypomnieć, że art. 49 TFUE nakazuje zniesienie ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości. Swoboda ta obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Nawet jeśli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one także temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Ponadto, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy również uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W tym zakresie swoboda przedsiębiorczości ma zastosowanie do przeniesienia działalności spółki z terytorium jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego, i to niezależnie od tego, czy dana spółka przenosi swą statutową siedzibę i rzeczywisty zarząd poza to terytorium, czy też przenosi ona składniki majątkowe stałego zakładu położonego na owym terytorium do innego państwa członkowskiego (wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 Co się tyczy opodatkowania powstałych w ramach kompetencji podatkowych danego państwa członkowskiego niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych przez składniki majątkowe przeniesione do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, w wypadku gdy ze względu na owo przeniesienie to pierwsze państwo członkowskie traci prawo do opodatkowania dochodów generowanych przez te składniki majątkowe, z orzecznictwa Trybunału wynika zasadniczo, że uregulowanie podatkowe państwa członkowskiego, które skutkuje natychmiastowym opodatkowaniem takich zysków kapitałowych w wypadku ich przeniesienia, podczas gdy zyski takie nie są opodatkowane w wypadku podobnego przeniesienia w obrębie terytorium krajowego, może zniechęcić spółkę mającą siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim do przenoszenia jej składników majątkowych z terytorium tego państwa do innego państwa członkowskiego, a zatem stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie wyrok Komisja/Dania, C-261/11, EU:C:2013:480, pkt 29–31 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że uregulowanie podatkowe, o którym mowa w postępowaniu głównym, skutkuje ujawnieniem i opodatkowaniem niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych przez składniki majątkowe przeniesione na stały zakład położony w państwie członkowskim innym niż Republika Federalna Niemiec w chwili tego przeniesienia. Tymczasem nie dochodzi do takiego ujawnienia i opodatkowania w sytuacji, gdy podobne przeniesienie jest dokonywane w obrębie terytorium krajowego, gdyż owe niezrealizowane zyski kapitałowe zostają opodatkowane dopiero wówczas, gdy zostaną one rzeczywiście zrealizowane. Ta różnica w traktowaniu może stawiać w mniej korzystnej sytuacji finansowej spółkę, która zamierza przenieść składniki majątkowe do stałego zakładu położonego na terytorium innego państwa członkowskiego. Rzeczona różnica w traktowaniu w odniesieniu do ujawniania i opodatkowania zysków kapitałowych, o których tu mowa, może zniechęcić spółkę prawa niemieckiego do przeniesienia jej składników finansowych do innego państwa członkowskiego.

38 Takiego odmiennego traktowania nie można tłumaczyć różnicą w obiektywnej sytuacji. W świetle bowiem przepisów państwa członkowskiego dotyczących opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych uzyskanych na terytorium tego państwa sytuacja spółki, która przenosi składniki majątkowe do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, jest, w odniesieniu do opodatkowania zysków kapitałowych związanych z tymi przeniesionymi składnikami majątkowymi, uzyskanych w pierwszym z tych państw członkowskich przed takim przeniesieniem, podobna do sytuacji spółki, która dokonuje podobnego przeniesienia do stałego zakładu położonego na terytorium tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 60).

39 Wynika stąd, że różnica w traktowaniu, której podlega, w ramach uregulowania analizowanego w postępowaniu głównym, spółka mająca siedzibę na terytorium Republiki Federalnej Niemiec w wypadku przeniesienia składników majątkowych do stałego zakładu tej spółki położonego na terytorium innego państwa członkowskiego, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE.

40 Należy jednak ustalić, czy ograniczenie to może być obiektywnie uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. W takim wypadku spełniony powinien zostać jeszcze wymóg, aby owo ograniczenie nie wykraczało poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu.

41 Według rządu niemieckiego ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z zachowaniem rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi. Sąd odsyłający ma jednak pewne wątpliwości co do tej kwestii.

42 W tym względzie należy przypomnieć z jednej strony, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi stanowi słuszny cel uznawany przez Trybunał i że w braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie

zachowują uprawnienia do określania, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Z drugiej strony, zgodnie z zasadą terytorialności podatkowej, dane państwo członkowskie ma prawo – w wypadku przeniesienia składników majątkowych do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim – opodatkować, w chwili tego przeniesienia, zyski kapitałowe wygenerowane na jego terytorium przed owym przeniesieniem. Środek taki służy zapobieganiu sytuacjom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego pochodzenia do wykonywania przysługującego mu władztwa podatkowego w związku z działalnością prowadzoną na jego terytorium (zob. podobnie wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

44 Tak więc przeniesienie składników majątkowych, o którym mowa w postępowaniu głównym, z Republiki Federalnej Niemiec do innego państwa członkowskiego nie może oznaczać, że to pierwsze państwo powinno zrzec się swego prawa do opodatkowania zysków kapitałowych powstałych w ramach jego kompetencji podatkowych przed przeniesieniem owych składników majątkowych poza terytorium tego państwa.

45 Ponadto, skoro państwa członkowskie są uprawnione do opodatkowania zysków kapitałowych wypracowanych, gdy dane aktywa znajdowały się na ich terytorium, to w celu zagwarantowania opodatkowania tych aktywów państwa te mogą przewidzieć, że powstanie obowiązku podatkowego będzie powodować zdarzenie inne niż rzeczywista realizacja owych zysków (wyrok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

46 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że uregulowanie podatkowe analizowane w postępowaniu głównym dotyczy sytuacji, w której ma miejsce przeniesienie składników majątkowych do stałego zakładu położonego na terytorium państwa członkowskiego innego niż Republika Federalna Niemiec, przy czym dochody tego zakładu są zwolnione z opodatkowania w tym drugim państwie członkowskim.

47 Tak więc ujawnienie związanych z tymi składnikami majątkowymi niezrealizowanych zysków kapitałowych, powstałych przed owym przeniesieniem w ramach kompetencji podatkowych Republiki Federalnej Niemiec, jak również opodatkowanie tych zysków ma na celu zagwarantowanie opodatkowania tych nierealizowanych zysków kapitałowych powstałych w ramach kompetencji podatkowych tego państwa członkowskiego. Opodatkowanie związanych z owymi składnikami majątkowymi dochodów powstałych po takim przeniesieniu należy do państwa członkowskiego, na terytorium którego położony jest ów stały zakład. Dlatego uregulowanie podatkowe takie jak to analizowane w postępowaniu głównym jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między danymi państwami członkowskimi.

48 Co się tyczy proporcjonalności uregulowania, o którym mowa w postępowaniu głównym, należy na wstępie przypomnieć, że jest proporcjonalne – w odniesieniu do państwa członkowskiego w celu zachowania jego kompetencji podatkowej – ustalenie kwoty podatku należnego z tytułu niezrealizowanych zysków kapitałowych powstałych na jego terytorium, związanych ze składnikami majątkowymi przeniesionymi poza jego terytorium, w chwili gdy uprawnienie w zakresie opodatkowania względem danych składników majątkowych przestaje istnieć, w niniejszym przypadku w chwili gdy rzeczone składniki majątkowe zostają przeniesione poza terytorium tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyroki: Komisja/Hiszpania, C-64/11, EU:C:2013:264, pkt 31; a także DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Co się tyczy poboru takiego podatku, Trybunał orzekł, że podatnikowi powinien przysługiwać wybór pomiędzy natychmiastową zapłatą kwoty tego podatku a odroczoną zapłatą kwoty rzeczonego podatku, stosownie do okoliczności, wraz z odsetkami zgodnie z obowiązującymi krajowymi przepisami (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 W tym kontekście Trybunał orzekł ponadto, że należy również uwzględnić ryzyko braku poboru podatku, które rośnie w zależności od upływu czasu. Ryzyko to może zostać uwzględnione przez dane państwo członkowskie w ramach jego przepisów krajowych mających zastosowanie do odroczonej płatności długów podatkowych (zob. podobnie wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 74).

51 W tej sytuacji powstaje więc pytanie, czy rozłożenie w czasie na dziesięć lat poboru kwoty podatku, o którym mowa w niniejszej sprawie, może stanowić środek proporcjonalny do realizacji celu zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

52 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że rozłożenie w czasie na pięć lat poboru podatku dotyczącego niezrealizowanych zysków kapitałowych zamiast poboru natychmiastowego zostało uznane za środek proporcjonalny do realizacji tego celu (wyrok DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, pkt 64). Rozłożenie w czasie na dziesięć lat poboru podatku od niezrealizowanych zysków kapitałowych, takie jak to, o którym mowa w postępowaniu głównym, można zatem jedynie uznać – jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 72 i 73 opinii – za środek proporcjonalny do osiągnięcia rzeczonego celu.

53 W świetle wszystkich powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy udzielić odpowiedzi, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie analizowane w postępowaniu głównym, które w wypadku przeniesienia składników majątkowych spółki mającej siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego do stałego zakładu tej spółki położonego na terytorium innego państwa członkowskiego przewiduje ujawnienie generowanych przez te składniki majątkowe niezrealizowanych zysków kapitałowych, które powstały na terytorium pierwszego państwa członkowskiego, opodatkowanie tych zysków i pobór związanego z nimi podatku rozłożony w czasie na dziesięć lat.

W przedmiocie kosztów

54 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak uregulowanie analizowane w postępowaniu głównym, które w wypadku przeniesienia składników majątkowych spółki mającej siedzibę na terytorium tego państwa członkowskiego do stałego zakładu tej spółki położonego na terytorium innego państwa członkowskiego przewiduje ujawnienie generowanych przez te składniki majątkowe niezrealizowanych zysków kapitałowych, które powstały na terytorium pierwszego państwa członkowskiego, opodatkowanie tych zysków i pobór związanego z nimi podatku rozłożony w czasie na dziesięć lat.

Podpisy