Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 17 grudnia 2015 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Prawo podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Swoboda przedsiębiorczości — Stały zakład niebędący rezydentem — Zapobieganie podwójnemu opodatkowaniu poprzez zwolnienie dochodów stałego zakładu niebędącego rezydentem — Uwzględnienie strat poniesionych przez taki stały zakład — Doliczenie odliczonych uprzednio strat w przypadku zbycia zakładu niebędącego rezydentem — Ostateczne straty

W sprawie C-388/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. podatkowych w Kolonii, Niemcy) postanowieniem z dnia 19 lutego 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 sierpnia 2014 r., w postępowaniu:

Timac Agro Deutschland GmbH

przeciwko

Finanzamt Sankt Augustin,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes drugiej izby, pełniący obowiązki prezesa trzeciej izby, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lipca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Finanzamt Sankt Augustin przez U. Strakego oraz H. Brandenberga, działających w charakterze pełnomocników,

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

— w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, J.S. Pilczera oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild oraz M. Klamerta, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Ford oraz N. Saundersa, barristers,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa oraz M. Wasmeiera, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 3 września 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 postępowania pomiędzy Timac Agro Deutschland GmbH (zwaną dalej „Timac Agro" lub „spółką Timac Agro"), spółką kapitałową prawa niemieckiego, a Finanzamt Sankt Augustin (służbą podatkową Sankt Augustin) w przedmiocie, po pierwsze, doliczenia przez tę służbę uprzednio odliczonych strat dotyczących lat podatkowych 1997 i 1998, pochodzących ze stałego zakładu niebędącego rezydentem tej spółki w związku ze zbyciem przedsiębiorstwa na rzecz spółki siostrzanej niebędącej rezydentem, oraz po drugie, odmowy uwzględnienia przez służby podatkowe Sankt Augustin strat dotyczących lat podatkowych po 1999 r. poniesionych przez ten zakład w wyniku wspomnianego zbycia.

Ramy prawne

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:

„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. W zakresie, w jakim strata nie została w ten sposób skompensowana, odliczenie strat jest dopuszczalne, jeżeli spełnione są przesłanki z § 10d. 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. 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. (BGBl. I, 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«”.

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), stanowi:

„[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 innego umawiającego się 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. II, s. 734, zwanej dalej „umową niemiecko-austriacką”) stanowi:

„Dochody przedsiębiorcy jednego państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorca ten prowadzi działalność w drugim państwie za pośrednictwem stałego zakładu zlokalizowanego w tym państwie. Jeżeli przedsiębiorstwo wykonuje działalność w ten sposób, to jego zyski mogą być opodatkowane w drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można przypisać je temu zakładowi”.

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”.

8 Artykuł 12 lit. b) protokołu załączonego do tej konwencji stanowi w przedmiocie art. 24 wspomnianej konwencji:

„Jeżeli osoba będąca rezydentem niemieckim poniosła począwszy od roku 1990 (1989/1990) straty z tytułu stałego zakładu w Austrii, straty poniesione do roku 1997 (1996/1997) włącznie są uwzględniane zgodnie z postanowieniami § 2a ust. 3 EStG. Doliczenia na podstawie § 2a ust. 3 zdanie trzecie [tej ustawy] nie mają zastosowania począwszy od roku podatkowego 1994. Jeżeli nie można zastosować korzyści podatkowej na podstawie tych przepisów w Republice Federalnej Niemiec z uwagi na powagę rzeczy osądzonej oraz niemożliwość ponownego wszczęcia postępowania na skutek wygaśnięcia terminu wyznaczonego na ustalenie podatku, uwzględnienie jest możliwe w Republice Austrii w postaci odliczenia strat. Straty poniesione począwszy od roku 1998 (1997/1998) będą uwzględniane w państwie, w którym znajduje się stały zakład, na zasadzie wzajemności. Powyższe przepisy są stosowane tylko wtedy, gdy nie prowadzą one do podwójnego uwzględnienia strat”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Timac Agro jest spółką kapitałową prawa niemieckiego i należy do francuskiej grupy [kapitałowej]. Od 1997 r. spółka ta posiadała stały zakład w Austrii. W dniu 31 sierpnia 2005 r. wspomniany stały zakład został zbyty odpłatnie spółce mającej siedzibę w Austrii, należącej do tej samej grupy spółek co Timac Agro.

10 W związku z tym pojawia się kwestia traktowania strat omawianego stałego zakładu nierezydenta, ponieważ w latach 1997–2005 zakład ten osiągnął straty z tytułu owych lat podatkowych, z wyjątkiem lat 2000 i 2005.

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

12 Spółka Timac Agro zakwestionowała tę korektę i wniosła skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. podatkowych w Kolonii). W uzasadnieniu skargi spółka ta podnosi, 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 sprzeczne ze swobodą przedsiębiorczości.

13 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.

14 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 owym 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.

15 Na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że zasady wynikające ze wspomnianego wyroku powinny być stosowane również w przypadku takim jak omawiany w postępowaniu głównym, sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy zasady dotyczące ostatecznych strat ustanowione przez Trybunał w pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) powinny mieć zastosowanie do strat poniesionych w latach podatkowych 1997 i 1998, które to straty, jako że zostały doliczone, nie są dłużej uwzględniane w Niemczech.

16 W odniesieniu do odmowy uwzględnienia strat austriackiego stałego zakładu za lata podatkowe 1999–2004 sąd odsyłający wskazuje, że zgodnie z postanowieniami umowy niemiecko-austriackiej Republika Austrii miała wyłączne uprawnienie do opodatkowania dochodów owego stałego zakładu. System ustanowiony na podstawie tej umowy zmierzającej do unikania podwójnego opodatkowania obejmuje zatem nie tylko zyski, ale również straty. Skarga spółki Timac Agro może zatem zostać uwzględniona jedynie wówczas, gdy wspomniana umowa narusza swobodę przedsiębiorczości.

17 Sąd ten zastanawia się również, czy w rozpoznawanej przez niego sprawie mamy do czynienia z ostatecznymi stratami w rozumieniu zasad ustanowionych w pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Podkreśla on, że nie zdołał dotychczas ustalić kryteriów określających sytuacje, w których zasady te znajdują zastosowanie.

18 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. podatkowych w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„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 podstawą doliczenia strat poniesionych przez zagraniczny zakład, które to straty zostały uwzględnione wcześniej w celu zmniejszenia podstawy opodatkowania, jest zbycie tego zakładu innej spółce kapitałowej należącej do tej samej grupy spółek co zbywca, nie zaś uzyskanie zysków?

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, wyłączającemu z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak omawiany w sprawie głównej, na podstawie którego, w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza z wymienionych spółek, uprzednio odliczone straty z tytułu zbytego zakładu są doliczane do podlegających opodatkowaniu zysków spółki zbywającej, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody stałego zakładu są zwolnione z podatku w państwie członkowskim, w którym spółka, do której należy ów stały zakład, ma swą siedzibę.

20 Należy przypomnieć, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem danego 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 Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

21 Nawet jeśli 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 temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie

działalności w innym państwie członkowskim przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem, w szczególności za pośrednictwem stałego zakładu (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

22 Ograniczenie swobody przedsiębiorczości ma miejsce w przypadku, gdy na podstawie systemu podatkowego państwa członkowskiego spółka będąca rezydentem posiadająca spółkę zależną lub stały zakład w innym państwie członkowskim jest traktowana pod względem podatkowym w mniej korzystny sposób w porównaniu ze spółką będącą rezydentem posiadającą stały zakład lub spółkę zależną w tym pierwszym państwie członkowskim (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 Jeżeli chodzi o uwzględnianie strat stałego zakładu niebędącego rezydentem w celu ustalenia zysku i obliczenia podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki, której podlega ten stały zakład, Trybunał orzekł już, że takie uwzględnienie stanowi korzyść podatkową (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Ponadto z orzecznictwa Trybunału wynika, że doliczenie takich strat, które ma zastosowanie jedynie w przypadku zbycia stałego zakładu niebędącego rezydentem, prowadzi do pozbawienia takiej korzyści spółki posiadającej stały zakład w państwie członkowskim innym niż państwo jej siedziby w porównaniu do spółki mającej stały zakład w tym samym państwie członkowskim, a tym samym stanowi mniej korzystne traktowanie (zob. podobnie wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 21).

25 Z orzecznictwa tego wynika również, że takie odmienne traktowanie może zniechęcić spółkę będącą rezydentem do wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w państwie członkowskim innym niż to, w którym znajduje się jej siedziba, i stanowi w związku z tym ograniczenie zasadniczo zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 22).

26 Takie ograniczenie może zostać dopuszczone jedynie wówczas, gdy dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jeżeli chodzi o porównywalność sytuacji, należy przypomnieć, że co do zasady stałe zakłady znajdujące się w państwie członkowskim innym niż dane państwo członkowskie nie znajdują się w sytuacji porównywalnej do sytuacji stałych zakładów będących rezydentami pod względem środków przewidzianych przez to państwo członkowskie w celu zapobiegania skutkom podwójnego opodatkowania zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tych skutków (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24).

28 Niemniej jednak, dopuszczając odliczenie strat osiągniętych przez stały zakład położony w Austrii, Republika Federalna Niemiec przyznała korzyść podatkową spółce będącej rezydentem, której podlegał stały zakład, w taki sam sposób, jak gdyby ów stały zakład był położony w Niemczech, a tym samym zrównała go ze stałym zakładem będącym rezydentem w zakresie odliczenia strat (zob. podobnie wyroki: Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 35; Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24). W tych okolicznościach sytuacja spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład położony w Austrii jest w konsekwencji porównywalna do sytuacji spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład położony w Niemczech.

29 W związku z tym uzasadnienie ograniczenia może dotyczyć jedynie nadrzędnych względów interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji zamierzonego przez nie celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Republika Federalna Niemiec podkreśla, że zyski osiągnięte przez stały zakład położony w Austrii, zarówno te osiągnięte w okresie, w którym stały zakład podlegał spółce mającej siedzibę w Niemczech, jak i te osiągnięte w chwili zbycia tego zakładu, są zwolnione z opodatkowania w Niemczech, ponieważ uprawnienie do opodatkowania tych dochodów należy, zgodnie z umową niemiecko-austriacką, do Republiki Austrii.

31 Wspomniane państwo członkowskie wyjaśnia, że rozpatrywane w postępowaniu głównym doliczenie odpowiada kwocie uprzednio odliczonych strat. Takie doliczenie stanowiłoby w ten sposób podatkowe wyrównanie części zysków spółki będącej rezydentem, które nie zostały uprzednio opodatkowane.

32 Ponadto system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego ma na celu zapobieganie temu, aby podatnicy mogli uniknąć stosowania systemu doliczania poprzez ceny sprzedaży ustalone poniżej ceny rynkowej lub za pomocą innych konstrukcji i przeszkodzić poborowi podatku a posteriori.

33 Republika Federalna Niemiec uważa, że omawiany w postępowaniu głównym system podatkowy jest tym samym uzasadniony zarówno nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z koniecznością zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, jak i względami związanymi ze spójnością systemu podatkowego i z zapobieganiem unikaniu opodatkowania.

34 W pierwszej kolejności, jeżeli chodzi o konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, należy przypomnieć, że chodzi o zgodny z prawem cel uznany przez Trybunał, który to cel może czynić koniecznym zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w owych państwach członkowskich samych tylko przepisów podatkowych tego państwa członkowskiego, zarówno w odniesieniu do zysków, jak i w odniesieniu do strat (wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 Cel ten, jak zauważył Trybunał, ma prowadzić zwłaszcza do zachowania symetrii między prawem do opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat, w szczególności aby zapobiec swobodnemu wybieraniu przez podatnika państwa członkowskiego, w którym uwzględniano by takie zyski lub takie straty (wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 51 i przytoczone tam orzecznictwo).

36 W sprawie głównej, w braku zastosowania umowy niemiecko-austriackiej, Republika Federalna Niemiec posiadałaby prawo do opodatkowania dochodów osiągniętych przez stały zakład położony w Austrii podlegający spółce z siedzibą w Niemczech.

37 Niemniej jednak zastosowanie tej umowy prowadzi do tego, że Republika Federalna Niemiec nie ma żadnej kompetencji podatkowej względem tych dochodów. Pozbawienie Republiki Federalnej Niemiec prawa do doliczenia do podlegającego opodatkowaniu zysku spółki będącej rezydentem strat uprzednio odliczonych z tytułu stałego zakładu położonego w Austrii w przypadku zbycia tego stałego zakładu prowadziłoby w związku z tym do umożliwienia tej spółce swobodnego wyboru państwa członkowskiego, w którym powołuje się ona na te straty (zob. podobnie wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 34).

38 W tych okolicznościach rozpatrywane w postępowaniu głównym doliczenie umożliwia zachowanie symetrii pomiędzy prawem do opodatkowania zysków a prawem do odliczenia strat, a tym samym pozwala na zapewnienie zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.

39 Jeżeli chodzi następnie o uzasadnienie oparte na konieczności zachowania spójności krajowego systemu podatkowego, należy przypomnieć, że chodzi tu również o słuszny cel uznawany przez Trybunał. Aby można było uwzględnić argument oparty na takim uzasadnieniu, konieczne jest wykazanie

bezpośredniego związku pomiędzy daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści za pomocą określonego obciążenia podatkowego, przy czym charakter tego związku powinien być oceniany w świetle celu danego uregulowania (wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 65, 66).

40 W ramach doliczania uprzednio odliczonych strat stałego zakładu niebędącego rezydentem Trybunał wyjaśnił, że doliczenie tych strat nie może zostać oddzielone od wcześniejszego ich uwzględnienia. W ten sposób Trybunał uznał, że owo odliczenie w przypadku spółki posiadającej stały zakład położony w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym spółka ta ma swoją siedzibę, w stosunku do którego państwo członkowskie siedziby tej spółki nie posiada żadnego prawa do opodatkowania, odzwierciedla symetryczną logikę. W związku z tym istnieje bezpośredni, osobisty i przedmiotowy związek pomiędzy dwoma elementami tego mechanizmu podatkowego, ponieważ doliczenie stanowi nierozerwalne uzupełnienie uprzednio przyznanego odliczenia (zob. podobnie wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 42).

41 W postępowaniu głównym wystarczy stwierdzić, że ponieważ Republika Federalna Niemiec nie posiada żadnego uprawnienia podatkowego względem zysków osiągniętych przez stały zakład położony w Austrii, doliczenie odnośnych strat do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki będącej rezydentem, której podlega ten zakład, odzwierciedla symetryczną logikę i stanowi nierozerwalne uzupełnienie uprzednio przyznanego odliczenia. W związku z tym system podatkowy taki jak sporny w postępowaniu głównym jest również uzasadniony koniecznością zagwarantowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

42 Jeżeli chodzi wreszcie o cel dotyczący zapobiegania unikaniu opodatkowania, należy zauważyć, że jest to cel, który może uzasadniać ograniczenie zagwarantowanej przez traktat swobody przedsiębiorczości. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, aby można było uwzględnić argument oparty na tym uzasadnieniu, szczególnym celem takiego ograniczenia powinno być stworzenie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od celów ekonomicznych, w celu uniknięcia podatku, który byłby normalnie należny od zysków osiągniętych z działalności na terytorium krajowym (wyrok K, C-322/11, EU:C:2013:716, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Jeżeli chodzi o znaczenie wspomnianego uzasadnienia w świetle okoliczności takich jak istniejące w postępowaniu głównym, należy przyznać, iż istnieje niebezpieczeństwo, że grupa spółek zorganizuje swoją działalność w taki sposób, że będzie mogła odliczyć od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niemczech straty stałego deficytowego zakładu położonego w Austrii, po to, aby w sytuacji, gdy ów zakład stanie się rentowny, przenieść jego działalność na inną spółkę tej samej grupy, która podlega opodatkowaniu w innym państwie członkowskim.

44 Doliczając w ten sposób odliczone straty do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej mającej siedzibę w Niemczech w przypadku zbycia stałego zakładu położonego w Austrii, omawiany system podatkowy jest w stanie zapobiegać praktykom mającym na celu unikanie podatku, który normalnie byłby należny od zysków osiągniętych z działalności na terytorium niemieckim.

45 Z uwagi na powyższe rozważania należy stwierdzić, że system podatkowy, taki jak będący przedmiotem postępowania głównego, może zostać uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego związanymi z koniecznością zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Austrii, a także koniecznością zapewnienia spójności niemieckiego systemu podatkowego.

46 Należy jednak zbadać, czy system ten nie wychodzi poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia omawianych celów.

47 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że wymogi związane ze zrównoważonym rozdziałem władztwa podatkowego oraz spójnością pokrywają się (wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 80). Ponadto cele polegające na zapewnieniu zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i na zapobieganiu unikania opodatkowania są ze sobą powiązane (wyrok Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 62 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Jeżeli chodzi o proporcjonalność systemu podatkowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym, należy przypomnieć, że zrównoważony rozdział władztwa podatkowego ma na celu zapewnienie symetrii pomiędzy opodatkowaniem zysków a uprawnieniem do odliczenia strat. 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 (wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 32, 33).

49 Takie zrównoważenie jest ponadto w stanie zapewnić spójność podatkową, ponieważ jest ono nierozerwalnym uzupełnieniem dokonanego wcześniej uwzględnienia strat (zob. podobnie wyrok Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 54).

50 Ponadto należy stwierdzić, że wspomniane wyrównanie może jednocześnie zapobiegać unikaniu opodatkowania, ponieważ wyklucza ono ryzyko zachowań mających na cel unikanie podatku, który normalnie byłby należny w państwie członkowskim siedziby spółki, której podlegał stały zakład.

51 W sprawie głównej wiadomo, że jeżeli chodzi o dochody osiągnięte przez stały zakład położony w Austrii należący do spółki mającej siedzibę w Niemczech, to zarówno dochody osiągnięte przed zbyciem tego stałego zakładu, jak i dochody osiągnięte w chwili tego zbycia są zwolnione z podatku w Niemczech. Wynika stąd, że straty odliczone uprzednio z tytułu zbytego zakładu nie mogą zostać wyrównane poprzez opodatkowanie dochodów tego zakładu. W związku z tym doliczenie takich strat do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej jest środkiem proporcjonalnym do zamierzonych celów, to znaczy do zapewnienia zrównoważonego rozdziału kompetencji podatkowych, konieczności zapewnienia spójności podatkowej oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania.

52 Wreszcie, w celu udzielenia odpowiedzi na pytanie sądu odsyłającego odnoszące się do zasad dotyczących ostatecznych strat, ustanowionych w pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), należy wyjaśnić, że twierdzenie dotyczące proporcjonalności doliczenia w sprawie głównej nie oznacza jednak, iż państwo członkowskie siedziby spółki zbywającej nie powinno przestrzegać zasad ustanowionych w tych punktach, ponieważ doliczenie nie ma wpływu na klasyfikację danej straty.

53 Jeśli zbywająca spółka będąca rezydentem wykaże, że doliczone straty są stratami ostatecznymi w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), sprzeczne z art. 49 TFUE byłoby wykluczenie możliwości odliczenia przez tę spółkę od zysku podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim jej siedziby strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem (wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 27).

54 Jeżeli chodzi o ostateczny charakter straty, należy przypomnieć, po pierwsze, że nie może on wynikać z tego, iż państwo członkowskie, w którym położony jest stały zakład, wyklucza jakąkolwiek możliwość przenoszenia strat (wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Po drugie, wspomniany charakter może zostać stwierdzony, tylko gdy ów stały zakład nie osiąga dłużej zysków w państwie członkowskim, w którym jest on położony, ponieważ jeżeli ów stały zakład nadal osiąga przychody, nawet minimalne, istnieje możliwość wyrównania poniesionych strat przyszłymi

zyskami osiągniętymi w tym państwie członkowskim bądź to przez ów zakład, bądź też przez osoby trzecie (wyrok Komisja/Zjednoczone Królestwo, C-172/13, EU:C:2015:50, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

56 Odnośnie do strat w postępowaniu głównym Republika Austrii wskazała, że nie zostały wyczerpane wszystkie możliwości uwzględnienia strat w Austrii.

57 W związku z tym to do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy spółka Timac Agro rzeczywiście przedstawiła dowód na ostateczny charakter poniesionych strat.

58 Z uwagi na ogół powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, na podstawie którego, w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza spółka, uprzednio odliczone straty z tytułu zbytego stałego zakładu zostają doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zyski takiego stałego zakładu są zwolnione z podatku w państwie członkowskim, w którym spółka, której podlega ów stały zakład, ma siedzibę.

W przedmiocie pytania drugiego

59 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w odróżnieniu do lat podatkowych 1997 i 1998, począwszy od roku podatkowego 1999, w wyniku zmiany niemieckiego systemu podatkowego, straty stałego zakładu niebędącego rezydentem, w przypadku, w którym państwo członkowskie jego położenia ma wyłączną kompetencje podatkową, nie są już uwzględniane w Niemczech.

60 Z postanowienia odsyłającego wynika również, że na podstawie umowy niemiecko-austriackiej taka kompetencja należy do Republiki Austrii.

61 W związku z tym należy stwierdzić, że w pytaniu drugim sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak omawiany w postępowaniu głównym, który w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza spółka wyklucza możliwość uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem strat zbywanego przedsiębiorstwa w jej podstawie opodatkowania, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączna kompetencja do opodatkowania dochodów tego zakładu należy do państwa członkowskiego, w którym ów zakład jest położony.

62 W tym zakresie należy przypomnieć, że po pierwsze, system podatkowy, który pozwala na uwzględnienie strat stałego zakładu położonego na terytorium danego państwa w celu ustalenia zysków i obliczenia dochodów podlegających opodatkowaniu spółki będącej rezydentem, której podlega ów stały zakład, stanowi korzyść podatkową, oraz po drugie, że odmowa tej korzyści, jeżeli straty pochodzą ze stałego zakładu położonego w państwie członkowskim innym niż to, w którym siedzibę ma ta spółka, jest w stanie zniechęcić spółkę będącą rezydentem do wykonywania jej działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, a tym samym stanowi ona ograniczenie co do zasady zakazane przez przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości (zob. podobnie wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 23–26).

63 Zgodnie z orzecznictwem przypomnianym w pkt 26 niniejszego wyroku można dopuścić takie ograniczenie, jeżeli dotyczy ono sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego.

64 Jeżeli chodzi o porównywalność sytuacji, co zostało przypomniane w pkt 27 niniejszego wyroku, stały zakład położony w innym państwie członkowskim co do zasady nie znajduje się w sytuacji porównywalnej do sytuacji stałego zakładu będącego rezydentem pod względem środków przewidzianych przez państwo członkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tego opodatkowania.

65 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że ponieważ Republika Federalna Niemiec nie ma żadnej kompetencji podatkowej w stosunku do dochodów takiego stałego zakładu, odliczenie strat nie jest dopuszczalne w Niemczech, w związku z czym sytuacja stałego zakładu położonego w Austrii nie jest porównywalna do sytuacji stałego zakładu położonego w Niemczech pod względem środków przewidzianych przez Republiką Federalną Niemiec w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tego opodatkowania (zob. wyrok Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

66 W tych okolicznościach na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on systemowi podatkowemu, takiemu jak system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego, który w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza spółka wyklucza możliwość uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem strat zbywanego zakładu w jej podstawie opodatkowania, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączna kompetencja do opodatkowania dochodów tego zakładu należy do państwa członkowskiego, w którym ów zakład jest położony.

W przedmiocie kosztów

67 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:

1) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, takiemu jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, na podstawie którego, w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza spółka uprzednio odliczone straty z tytułu zbytego stałego zakładu zostają doliczone do podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki zbywającej, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zyski takiego stałego zakładu są zwolnione z podatku w państwie członkowskim, w którym spółka, której podlega ów stały zakład, ma siedzibę.**

2) **Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwia się on systemowi podatkowemu, takiemu jak system podatkowy będący przedmiotem postępowania głównego, który w przypadku zbycia przez spółkę będącą rezydentem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim na rzecz spółki niebędącej rezydentem należącej do tej samej grupy co pierwsza spółka wyklucza możliwość uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem strat zbywanego zakładu w jej podstawie opodatkowania, jeżeli na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączna kompetencja do opodatkowania dochodów tego zakładu należy do państwa członkowskiego, w którym ów zakład jest położony.**

Podpisy