Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
ANTHONY'EGO MICHAELA COLLINSA
przedstawiona w dniu 10 marca 2022 r.[1]

Sprawa C-538/20

Finanzamt B
przeciwko
W AG,
przy udziale
Bundesministerium der Finanzen

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 43 i 48 traktatu WE – Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy od osób prawnych – Podatek od działalności gospodarczej – Odliczenie strat poniesionych przez stały zakład położony w państwie członkowskim i należący do spółki znajdującej się w innym państwie członkowskim – Unikanie podwójnego opodatkowania poprzez zwolnienie z podatku dochodu stałego zakładu niebędącego rezydentem – Porównywalność sytuacji – Pojęcie „ostatecznych strat"

I. Wprowadzenie

1. W przedmiotowym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wystosowanym przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) zwrócono się do Trybunału zasadniczo o ustalenie, czy spółka dominująca będąca rezydentem ma prawo – na podstawie art. 43 traktatu WE w związku z art. 48 traktatu WE[2] – odliczać od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez jej stały zakład niebędący rezydentem, który zaprzestał działalności, wskutek czego straty te nie mogą już zostać uwzględnione w państwie, w którym znajduje się ów stały zakład niebędący rezydentem, w sytuacji gdy zyski i straty tego zakładu niebędącego rezydentem są zwolnione z podatku w państwie siedziby spółki dominującej na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

[1] Język oryginału: angielski.

[2] Obecnie art. 49 i 54 TFUE. Niezbędne jest odwołanie się do postanowień Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, ponieważ w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy będącej przedmiotem postępowania głównego traktat lizboński nie wszedł jeszcze w życie.

2. Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu, jaki zaistniał między niemiecką spółką W a niemieckimi organami podatkowymi w przedmiocie odmowy przez te organy uwzględnienia ostatecznych strat [3] poniesionych przez oddział tej spółki położony w Zjednoczonym Królestwie przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i podstawy podatku od działalności gospodarczej za rok podatkowy 2007. W szczególności pojawia się pytanie, czy podejście przyjęte przez Trybunał w wyroku Bevola i Jens W. Trock [4] w związku z kwestią obiektywnej porównywalności odpowiednich sytuacji rezydentów i nierezydentów w zakresie możliwości odliczenia ostatecznych strat może znaleźć zastosowanie w niniejszej sprawie, w której zwolnienie zysków, a więc symetrycznie również strat, stałego zakładu niebędącego rezydentem wynika z dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a nie – jak miało to miejsce w przypadku wspomnianego wyroku – z jednostronnego przepisu prawa krajowego.

II. Kontekst prawny

A. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Niemcami a Zjednoczonym Królestwem

3. W dniu 26 listopada 1964 r. Republika Federalna Niemiec zawarła ze Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (zwaną dalej „umową”) [5].

4. Artykuł III ust. 1 umowy ma następujące brzmienie:

„Zyski z działalności gospodarczej przedsiębiorstwa znajdującego się na terytorium jednego z państw podlegają opodatkowaniu wyłącznie na tym terytorium, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi na terytorium drugiego państwa działalność gospodarczą za pośrednictwem znajdującego się w tym państwie stałego zakładu. Jeżeli prowadzi ono działalność gospodarczą na terytorium tego drugiego państwa za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się na tym terytorium, istnieje możliwość nałożenia podatku od tych zysków na terytorium tego drugiego państwa, jednak tylko w zakresie, w jakim zyski te mogą zostać przypisane temu stałemu zakładowi”.

[3] Trybunał doprecyzował pojęcie „ostatecznych strat” w wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), w którym orzekł, że przepisy krajowe wyłączające możliwość odliczenia przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez jej spółkę zależną z siedzibą na jego terytorium, mimo że przewidują taką możliwość w odniesieniu do strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem, stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości, które może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu publicznego. W wyroku tym Trybunał orzekł, że w przypadku ostatecznych strat sporne przepisy ograniczające wykraczają poza to, co konieczne do osiągnięcia zasadniczych zamierzonych celów. Aby zapoznać się z bardziej szczegółowym przedstawieniem pojęcia „ostatecznych strat”, należy odnieść się do wyjaśnień przedstawionych w odpowiedzi na pytanie trzecie poniżej.

[4] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 37, 38).

[5] Umowa z dnia 26 listopada 1964 r. między Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej a Republiką Federalną Niemiec o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylania się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, ostatnio zmieniona w dniu 23 marca 1970 r., *Bundesgesetzblatt* (Federalny Dziennik Ustaw, zwany dalej „BGBl.” 1966 II, s. 358, BGBl. 1967 II, s. 828 i BGBl. 1971 II, s. 45).

5. Artykuł XVIII ust. 2 lit. a) umowy stanowi:

„W przypadku rezydenta Republiki Federalnej Niemiec podatek ustala się w następujący sposób:

a) O ile nie mają zastosowania postanowienia lit. b) poniżej, z podstawy opodatkowania podatkiem Republiki Federalnej Niemiec wyłącza się wszelkie pozycje dochodu ze źródeł znajdujących się na terytorium Zjednoczonego Królestwa oraz wszelkie pozycje kapitałowe znajdujące się na terytorium Zjednoczonego Królestwa, które zgodnie z niniejszą umową mogą być opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie, przy czym zyski kapitałowe, o których mowa w art. VIII ust. 1, podlegają wyłączeniu tylko wówczas, gdy są opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Republika Federalna Niemiec zachowuje jednak prawo do uwzględnienia wyłączonych w ten sposób pozycji dochodu i pozycji kapitałowych przy ustalaniu swojej stawki podatkowej.

[…]”.

B. Prawo niemieckie

6. Paragraf 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „KStG”)[6] w wersji obowiązującej w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym stanowi:

„1. Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podlegają następujące osoby prawne, zrzeszenia osób i masy majątkowe posiadające zarząd lub siedzibę na terytorium kraju:

1) spółki kapitałowe (w szczególności spółki europejskie, spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością);

[…]

2. Nieograniczony obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje całość dochodów.

[…]”.

7. Paragraf 8 ust. 2 KStG w brzmieniu obowiązującym w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym stanowi, że wszystkie dochody podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu są uznawane za pochodzące z działalności gospodarczej.

[6] BGBl. 2002 I, s. 4144, zmienionej po raz ostatni w okresie objętym sporem w postępowaniu głównym ustawą z dnia 7 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 2782).

8. Paragraf 2 ust. 1 i 2 Gewerbesteuergesetz (ustawy o podatku od działalności gospodarczej, zwanej dalej „GewStG”)[7] w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym stanowi:

„1. [1]Wszelka działalność gospodarcza prowadzona na terytorium kraju podlega podatkowi od działalności gospodarczej. [2]Działalność gospodarcza oznacza przedsiębiorstwo prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu Einkommensteuergesetz [(ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”)]. [3]Działalność gospodarcza jest postrzegana jako prowadzona na terytorium Niemiec, gdy na terytorium Niemiec utrzymywany jest stały zakład na potrzeby tej działalności […].

2. [1]Działalność prowadzona przez spółki kapitałowe (w szczególności spółki europejskie, spółki akcyjne, spółki komandytowo-akcyjne i spółki z ograniczoną odpowiedzialnością) […] jest zawsze i w całości utożsamiana z działalnością gospodarczą.

[…]”.

9. Zgodnie z §7 zdanie pierwsze GewStG w brzmieniu obowiązującym w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym zysk z działalności operacyjnej stanowi zysk ustalany zgodnie z przepisami EStG lub KStG, pochodzący z działalności gospodarczej, który ma być uwzględniany przy obliczaniu dochodu za okres podatkowy, zwiększany i pomniejszany o kwoty, o których mowa w §8 i 9 GewStG.

III. Spór w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

10. W jest spółką akcyjną, a jej siedziba statutowa i siedziba zarządu znajdują się w Niemczech. Prowadzi ona działalność w zakresie obrotu papierami wartościowymi. Jej rok obrotowy kończy się w dniu 30 czerwca.

11. W sierpniu 2004 r. W otworzyła oddział w Zjednoczonym Królestwie. Ponieważ oddział ten nie przynosił zysków, w lutym 2007 r. W podjęła decyzję o jego zamknięciu. Z rejestru spółek Zjednoczonego Królestwa wynika, że zakończenie działalności oddziału nastąpiło w pierwszej połowie 2007 r.

12. Ze względu na zamknięcie oddziału jego strat z lat obrotowych 2004/2005, 2005/2006 i 2006/2007 (lata podatkowe 2005, 2006 i 2007) nie można już było w Zjednoczonym Królestwie przenieść dla celów podatkowych na kolejne okresy. Organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa poinformowały w związku z tym W, że nie jest już konieczne, by składała ona zeznanie podatkowe odnoszące się do oddziału za rok obrotowy 2007/2008 i kolejne lata.

13. W utrzymywała, że „ze względu na prawo Unii” wspomniane straty poniesione przez jej oddział powinny zostać uwzględnione jako ostateczne straty przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu za rok podatkowy 2007 w Niemczech, niezależnie od tego, iż dochód oddziału był zwolniony z opodatkowania w Niemczech na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Finanzamt B (urząd skarbowy B, Niemcy) odmówił uwzględnienia tych strat przy ustalaniu wysokości zobowiązania W z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych oraz podstawy wymiaru podatku od działalności gospodarczej za ten rok podatkowy.

[7] BGBl. 2002 I, s. 4167.

14. Wyrokiem z dnia 4 września 2018 r. Hessiches Finanzgericht (sąd finansowy, Hessen, Niemcy) uwzględnił skargę W przeciwko powyższej decyzji odmownej. Urząd skarbowy B złożył do sądu odsyłającego skargę rewizyjną (*Revision*) od wspomnianego wyroku. Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo finansów, Niemcy) przystąpiło do postępowania w charakterze interwenienta po stronie urzędu skarbowego B.

15. Sąd odsyłający stoi na stanowisku, że odwołanie jest zasadne w świetle prawa niemieckiego.

16. Co się tyczy ustalenia wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych, sąd odsyłający stwierdza, że chociaż W podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych od całości jej dochodu zgodnie z §1 ust. 1 KStG, straty poniesione przez jej stały zakład w Zjednoczonym Królestwie nie mogą powodować ograniczenia podstawy opodatkowania tym podatkiem ze względu na art. XVIII ust. 2 lit. a) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, która wyłącza z podstawy opodatkowania niemieckim podatkiem wszelkie pozycje dochodu pochodzącego ze źródeł na terytorium Zjednoczonego Królestwa, które mogą podlegać opodatkowaniu w tym państwie. Zauważa ona przy tym, że choć w art. III ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyraźnie wspomniano jedynie o „zyskach z działalności gospodarczej", zgodnie z art. XVIII ust. 2 lit. a) umowy z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim wyłączony jest również „dochód ujemny", taki jak straty, których uwzględnienia domaga się W. Podejście to jest zgodne z utrwalonym orzecznictwem sądu odsyłającego i „zasadą symetrii"[8].

17. Co się tyczy ustalenia wymiaru podatku od działalności gospodarczej, sąd odsyłający przypomina, że zgodnie z §7 GewStG zysk z działalności gospodarczej ustala się przez odniesienie do przepisów KStG. Ponieważ z uwagi na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania dochód oddziału W położonego w Zjednoczonym Królestwie, w tym jego „dochód ujemny", jest wyłączony z podstawy opodatkowania W podatkiem dochodowym od osób prawnych, straty tego oddziału są analogicznie wyłączone z podstawy opodatkowania W podatkiem od działalności gospodarczej.

18. Sąd odsyłający ma jednak wątpliwości, czy ze swobody przedsiębiorczości zapisanej w art. 43 i 48 traktatu WE wynika wymóg, by ostateczne straty poniesione przez stały zakład W położony w Zjednoczonym Królestwie były uwzględniane przy ustalaniu dochodu W podlegającego opodatkowaniu w Niemczech za rok podatkowy 2007. Zauważa on, że orzecznictwo Trybunału nie zawiera jak dotąd wystarczająco jasnej odpowiedzi na pytanie, czy ostateczne straty poniesione w innym państwie członkowskim przez stały zakład niebędący rezydentem muszą być uwzględnione w państwie członkowskim spółki dominującej, jeżeli dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zwolnienie dochodu stałego zakładu niebędącego rezydentem z podatku. Przy założeniu, że odpowiedź na wspomniane pytanie będzie twierdząca, sąd odsyłający zmierza także do ustalenia – po pierwsze – czy obowiązek uwzględnienia ostatecznych strat ma zastosowanie również przy ustalaniu wymiaru podatku od działalności gospodarczej, a – po drugie – według jakich kryteriów straty uznaje się za ostateczne. Spekuluje on również co do sposobu obliczenia ostatecznych strat.

[8] Zgodnie z tą zasadą wyłączenie możliwości uwzględnienia w Niemczech strat poniesionych przez stały zakład położony w Zjednoczonym Królestwie jest konsekwencją faktu, iż zyski pochodzące z tego zakładu podlegają opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

19. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 43 w związku z art. 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 49 w związku z art. 54 [TFUE]) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego, które zabraniają spółce będącej rezydentem odliczenia od podlegającego opodatkowania zysku strat stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim w sytuacji, w której, po pierwsze, spółka ta wyczerpała wszelkie możliwości odliczenia tych strat, jakie przewiduje prawo państwa członkowskiego, w którym położony jest ten zakład, a po drugie, poprzez ten zakład nie są już uzyskiwane żadne wpływy, w związku z czym nie ma już możliwości uwzględnienia strat w tym państwie członkowskim (»ostateczne« straty), również wtedy, gdy odnośne przepisy prawa przewidują zwolnienie zysków i strat na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między oboma państwami członkowskimi?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy art. 43 w związku z art. 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 49 w związku z art. 54 [TFUE]) należy interpretować w ten sposób, że stoją one przeszkodzie również przepisom niemieckiej (ustawy o podatku od działalności gospodarczej, Niemcy), które zabraniają spółce będącej rezydentem odliczenia od podlegającego opodatkowaniu zysku z działalności gospodarczej »ostatecznych strat«, o których mowa w pytaniu pierwszym, poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: Czy w przypadku zamknięcia stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim mogą istnieć »ostateczne straty«, o których mowa w pytaniu pierwszym, mimo że istnieje przynajmniej teoretyczna możliwość, że spółka znów otworzy w odnośnym państwie członkowskim stały zakład, którego zyski można by ewentualnie odliczyć od wcześniejszych strat?

4) W przypadku udzielenia na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzi twierdzącej: Czy »ostatecznymi« stratami, o których mowa w pytaniu pierwszym i które podlegają uwzględnieniu przez państwo rezydencji spółki dominującej, mogą być również te straty stałego zakładu, które w świetle prawa państwa położenia stałego zakładu mogły zostać przynajmniej jeden raz przeniesione na kolejny okres podatkowy?

5) W przypadku udzielenia na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzi twierdzącej: Czy obowiązek uwzględnienia »ostatecznych« strat transgranicznych jest ograniczony pod względem wysokości do kwoty strat, jaką spółka mogłaby określić w odnośnym państwie położenia stałego zakładu, gdyby uwzględnienie strat nie było tam wykluczone?”.

20. Uwagi na piśmie złożyli W, rządy niemiecki, francuski i fiński oraz Komisja Europejska.

IV. Ocena prawna

A. Pytanie pierwsze

21. W pytaniu pierwszym sąd odsyłający zasadniczo pragnie ustalić, czy art. 43 traktatu WE w związku z art. 48 traktatu WE wyklucza istnienie systemu podatkowego państwa członkowskiego, który wyłącza możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem z dochodu

podlegającego opodatkowaniu, dla celów ustalenia wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych należnego w danym państwie członkowskim, ostatecznych strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między tymi dwoma państwami członkowskimi zyski i straty stałego zakładu niebędącego rezydentem są wyłączone z podatku w państwie rezydencji podatkowej.

22. Powoławszy się na orzecznictwo Trybunału dotyczące ostatecznych strat, wynikające z wyroku Marks & Spencer[9], sąd odsyłający zauważa, że w wyroku wydanym w dniu 22 lutego 2017 r. zastosował zasady Trybunału zawarte w wyroku Timac Agro Deutschland[10], w wyniku czego zmienił wcześniejsze orzecznictwo opierające się na wyroku Trybunału wydanym w sprawie Lidl Belgium[11]. Sąd odsyłający zastanawia się, czy powinien nadal stosować się do wyroku z dnia 22 lutego 2017 r., mając na uwadze, że wyrok Trybunału w sprawie Bevola i Jens W. Trock[12], na podstawie którego można stwierdzić, iż spółka podlegająca nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, posiadająca oddział niebędący rezydentem, który poniósł ostateczne straty, jest w sytuacji porównywalnej do spółki podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, której oddział będący rezydentem poniósł takie straty, włączając sytuację taką jak zaistniała w niniejszej sprawie, w której uzasadnienie braku uwzględnienia ostatecznych strat wynika z zasady symetrii wywodzącej się z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Niemniej jednak dla niektórych autorów niemieckiej doktryny, których zdanie podziela federalne ministerstwo finansów, istnieje fundamentalna różnica między niniejszą sprawą a sprawą Bevola i Jens W. Trock, ponieważ w przypadku tej drugiej chodziło o jednostronny przepis prawa krajowego. Sąd odsyłający zastanawia się, czy prawne pochodzenie zasady uzasadnia odmienną ocenę obiektywnej porównywalności obu tych sytuacji.

23. Sąd odsyłający wyjaśnia, że aby zrealizować cel unikania podwójnego opodatkowania w przypadku dochodu pochodzącego ze stałych zakładów, umawiające się państwa, w art. XVIII ust. 2 lit. a) umowy, stosują metodę zwolnienia, która w przeciwieństwie do metody zaliczenia zakłada, że prawo do nałożenia podatku przysługuje państwu, w którym znajduje się stały zakład, a państwo rezydencji podatkowej zrzeka się całkowicie wszelkich praw do nałożenia podatku wynikających z własnych kompetencji podatkowych. Ponieważ ze względu na zasadę symetrii w myśl tego przepisu metodą zwolnienia objęte są również straty poniesione przez stałe zakłady, wynika z tego, iż umowa ma na celu również unikanie podwójnego uwzględnienia strat.

9 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., (C-446/03, EU:C:2005:763). Zobacz przypis 3 powyżej.

10 Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., (C-388/14, EU:C:2015:829). W celu uzyskania bardziej szczegółowych informacji o wyroku należy zapoznać się z rozważaniami zawartymi w pkt 35 niniejszej opinii.

11 Wyrok z dnia 15 maja 2008 r., (C-414/06, EU:C:2008:278). Trybunał orzekł, że art. 43 traktatu WE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych ze 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. Trybunał doszedł do takiego wniosku po stwierdzeniu, że system podatkowy, którego dotyczyła sprawa, zezwalający na odliczenie tego rodzaju strat, gdy zostały one poniesione przez stałe zakłady będące rezydentami, ograniczał swobodę przedsiębiorczości w sposób uzasadniony nadrzędnym względem interesu publicznego.

12 Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., (C-650/16, EU:C:2018:424). Jak wyjaśniono bardziej szczegółowo w pkt 42 niniejszej opinii, w przywołanym wyroku Trybunał orzekł, że w odniesieniu do ostatecznych strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem sytuacja spółki będącej rezydentem posiadającej taki zakład nie jest w świetle celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu odliczeniu strat odmienna od sytuacji spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład będący rezydentem, mimo iż sytuacja tych dwóch spółek nie jest co do zasady porównywalna.

24. W przypadku spółek utworzonych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej, swoboda przedsiębiorczości obejmuje prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [13].

25. Nawet jeśli brzmienie przepisów prawa Unii odnoszących się do swobody przedsiębiorczości wskazuje, że mają one na celu zapewnienie możliwości korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednocześnie stoją one na przeszkodzie temu, aby państwo członkowskie pochodzenia utrudniało wykonywanie działalności w innym państwie członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem [14].

26. Rozważania te mają zastosowanie również w sytuacji, w której tak jak w niniejszej sprawie, spółka z siedzibą w jednym z państw członkowskich prowadzi działalność poprzez stały zakład w innym państwie członkowskim [15].

27. Należy zauważyć, że Trybunał orzekł, iż przepis pozwalający na uwzględnienie strat stałego zakładu do celów określenia zysków i obliczenia podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki, do której zakład ten należy, ustanawia korzyść podatkową [16].

28. Fakt przyznania takiej korzyści podatkowej, gdy straty poniósł stały zakład położony w państwie członkowskim spółki będącej rezydentem, ale nie wówczas, gdy poniósł je stały zakład położony w innym państwie członkowskim, skutkuje tym, że sytuacja podatkowa spółki będącej rezydentem ze stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim jest mniej korzystna, niż byłaby w przypadku, w którym ów stały zakład znajdowałby się w tym samym państwie członkowskim co owa spółka. Taka różnica w traktowaniu może sprawić, że wykonywanie przez spółkę przysługującej jej swobody przedsiębiorczości poprzez tworzenie stałych zakładów w innych państwach członkowskich będzie mniej atrakcyjne dla spółki będącej rezydentem, w związku z czym stanowi ona ograniczenie swobody przedsiębiorczości [17].

29. Bezsprzeczne jest, że w niniejszej sprawie zachodzi tego rodzaju różnica w traktowaniu. Z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z przepisami KstG spółki, które mają zarząd lub siedzibę w Niemczech, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od całości dochodu. Niemniej jednak zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz przewidzianą w niej metodą zwolnienia Zjednoczone Królestwo ma wyłączne prawo do nałożenia podatku od dochodu stałych zakładów, które są tam rezydentami, a przez to dochody te są wyłączone z podatku w Niemczech [18]. Zgodnie z zasadą symetrii straty poniesione przez takie stałe zakłady są wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych należnym od spółki dominującej w Niemczech. Wszystkie strony zgadzają się zatem, że uwzględniając przepisy KStG wraz z postanowieniami umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy stwierdzić, iż spółka będąca rezydentem w Niemczech nie może odliczyć strat poniesionych przez jej stały zakład położony w Zjednoczonym Królestwie, podczas gdy mogłaby dokonać takiego odliczenia, gdyby ten stały zakład znajdował się w Niemczech.

[13] Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 30).

[14] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

[15] Wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 20); z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 17).

[16] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 23); z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 20).

[17] Zobacz podobnie wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 24–26).

[18] Republika Federalna Niemiec zachowuje jednak prawo do uwzględnienia tego dochodu w celu ustalenia wymiaru obowiązującej stawki podatkowej.

30. Jednakże zgodnie z utrwalonym orzecznictwem taka różnica w traktowaniu nie stanowi jednak ograniczenia swobody przedsiębiorczości, jeżeli dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeżeli jest ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu publicznego proporcjonalnym względem tego celu [19].

31. Wątpliwości leżące u podstaw pytania pierwszego sformułowanego przez sąd odsyłający dotyczą wyłącznie wymogu obiektywnej porównywalności. Rządy niemiecki, francuski i fiński zauważyły w tym względzie, że wspomniane sytuacje nie są porównywalne. W i Komisja, powołując się zasadniczo na wyrok Bevola i Jens W. Trock, przyjęły pogląd przeciwny.

32. Z orzecznictwa Trybunału wynika, że porównania sytuacji transgranicznej i krajowej należy dokonać z uwzględnieniem celu, któremu służą obowiązujące przepisy krajowe [20]. W niniejszej sprawie sąd odsyłający, rząd niemiecki i Komisja stwierdzają, że art. XVIII umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania ma służyć zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zysków, a więc i symetrycznie, podwójnemu odliczaniu strat.

33. Z orzecznictwa Trybunału jasno wynika również, że – co do zasady – stałe zakłady położone w państwie członkowskim innym niż dane państwo członkowskie nie znajdują się w sytuacji porównywalnej z sytuacją stałych zakładów będących rezydentami w tym państwie członkowskim pod względem środków przewidzianych przez drugie z państw członkowskich w celu zapobiegania skutkom podwójnego opodatkowania zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tych skutków [21].

34. Jak słusznie zauważa rząd francuski, zgodnie z orzecznictwem Trybunału przeciwna sytuacja ma miejsce jedynie wówczas, gdy obejmując zyski stałych zakładów niebędących rezydentem podatkiem lub zezwalając na odliczenie strat przez spółkę będącą rezydentem, do której te zakłady należą [22], system podatkowy państwa rezydencji podatkowej zrównuje te zakłady ze stałymi zakładami będącymi rezydentami [23].

35. W tym względzie pragnę odwołać się przede wszystkim do odpowiedzi udzielonej przez Trybunał na drugie pytanie prejudycjalne w sprawie Timac Agro Deutschland [24]. Do Trybunału zasadniczo zwrócono się z pytaniem, czy art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż sprzeciwia się on systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, w którym w razie przeniesienia stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem do spółki niebędącej rezydentem, należącej do tej samej grupy, wyklucza się możliwość uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem w podstawie opodatkowania strat tego zakładu objętego przeniesieniem, jeżeli na mocy umowy o unikaniu podwójnego

[19] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

[20] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

[21] Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

[22] Jak jasno wynika z rozważań przedstawionych w pkt 29 powyżej, nie jest to sytuacja, jaka ma miejsce w niniejszej sprawie.

[23] Zobacz podobnie wyroki: z dnia 17 lipca 2014 r., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 24); z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 28). Można w tym miejscu odwołać się również do pkt 68 wyroku z dnia 12 grudnia 2006 r., 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 będącej rezydentem, sytuacja owych udziałowców niebędących rezydentami zbliża się do sytuacji udziałowców będących rezydentami”.

[24] Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

opodatkowania [25] wyłączne prawo do nałożenia podatku od zysków tego zakładu przysługuje państwu członkowskiemu, w którym ten zakład się znajduje. Trybunał udzielił na to pytanie odpowiedzi przeczącej. W pkt 65 wyroku orzekł on, że „ponieważ Republika Federalna Niemiec nie ma żadnej kompetencji podatkowej w stosunku do dochodów […] stałego zakładu [położonego w Austrii], odliczenie strat nie jest dopuszczalne w Niemczech, w związku z czym sytuacja [takiego] stałego zakładu […] nie jest porównywalna do sytuacji stałego zakładu położonego w Niemczech pod względem środków przewidzianych przez Republikę Federalną Niemiec w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub łagodzenia tego opodatkowania".

36. W mojej ocenie z orzecznictwa przytoczonego w poprzednich punktach niniejszej opinii wynika, że czynnikiem decydującym dla uznania, iż odpowiednie sytuacje rezydentów i nierezydentów nie są obiektywnie porównywalne względem systemu podatkowego państwa członkowskiego, a w szczególności względem możliwości odliczenia strat, jest to, że państwo członkowskie nie ma prawa do nałożenia podatku na nierezydentów. Należy w tym względzie powołać się na opinię rzecznika generalnego M. Watheleta wydaną w sprawie Timac Agro Deutschland [26], w której – odnosząc się do opinii rzecznika generalnego N. Jääskinena wydanej w sprawie Miljoen i in. [27], zauważa on, że „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«", oraz że „[m]etodyka 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".

37. Jak zauważa rząd niemiecki, Trybunał w niedawnym wyroku wydanym w sprawie AURES Holdings potwierdził, że decydujące znaczenie przy ocenie porównywalności sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną co do możliwości odliczenia strat ma brak prawa do nałożenia podatku. W pkt 41 tego wyroku Trybunał, powołując się na analogię z pkt 65 wyroku Timac Agro Deutschland [28], stwierdził, że „w braku kompetencji podatkowej przyjmującego państwa członkowskiego obejmującej okres podatkowy, w którym powstały rozpatrywane straty, sytuacja spółki, która przeniosła rezydencję podatkową do tego państwa członkowskiego, a następnie uwzględniła tam straty poniesione wcześniej w innym państwie członkowskim, nie jest porównywalna z sytuacją spółki, której wyniki podlegały kompetencji podatkowej pierwszego państwa członkowskiego obejmującej okres podatkowy, w którym taka spółka poniosła straty" [29].

[25] W tamtej sprawie umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarta między Federalną Republiką Niemiec a Republiką Austrii przewidywała stosowanie metody zwolnienia.

[26] Opinia rzecznika generalnego M. Watheleta w sprawie Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, pkt 31, 32).

[27] Opinia rzecznika generalnego N. Jääskinena w sprawach połączonych Miljoen i in. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:429, pkt 55).

[28] Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Wyrok z dnia 27 lutego 2020 r., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, pkt 41; zob. także pkt 45). Rzeczywiście okoliczności tego wyroku są inne od rozpatrywanych w niniejszej sprawie. Niemniej jednak w mojej ocenie decydujący element w postaci braku prawa do nałożenia podatku, który Trybunał uznał w tym wyroku, dotyczył sytuacji takiej jak występująca w postępowaniu głównym. Należy zauważyć, że w opinii wydanej w sprawie AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, pkt 28, 30) rzecznik generalna J. Kokott, sugerując zaniechanie stosowania kryterium porównywalności, stwierdziła jednocześnie, iż „[d]otychczas przy ocenie porównywalności Trybunał brał, co prawda, pod uwagę również to, czy dane państwo członkowskie ma odpowiednie kompetencje podatkowe".

38. W świetle powyższych rozważań, podobnie jak rządy niemiecki, francuski i fiński, jestem zdania, że w odniesieniu do systemu podatkowego takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym, w ramach którego dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania, zakładająca stosowanie metody zwolnienia, przewiduje przyznanie wyłącznego prawa do nałożenia podatku państwu członkowskiemu, w którym położone są stałe zakłady niebędące rezydentami należące do spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim, sytuacja tych zakładów nie jest obiektywnie porównywalna z sytuacją stałych zakładów takiej spółki będących rezydentami.

39. Wynika z tego, że różnica w traktowaniu tych dwóch kategorii stałych zakładów, jak opisano w pkt 29 powyżej, nie stanowi ograniczenia zakazanego postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości.

40. Sąd odsyłający zastanawia się, czy wspomniane ustalenia są kwestionowane w świetle podejścia Trybunału wyrażonego w wyroku Bevola i Jens W. Trock [30].

41. Na pytanie to, moim zdaniem, należy odpowiedzieć przecząco.

42. Sprawa Bevola i Jens. W. Trock [31] dotyczyła duńskich przepisów wykluczających możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem od jej zysku podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych przez jej stały zakład położony w innym państwie członkowskim, nawet jeżeli straty te ostatecznie nie mogły już zostać uwzględnione w tym innym państwie członkowskim, o ile owa spółka nie wybrała systemu międzynarodowego opodatkowania łącznego, który podlegał rygorystycznym warunkom [32]. Z kolei spółka będąca rezydentem mogłaby dokonać tego odliczenia, gdyby jej stały zakład znajdował się w Danii. Trybunał orzekł, że takie przepisy wprowadzają różnicę w traktowaniu między spółkami duńskimi, które posiadają stały zakład w Danii, a spółkami, których stały zakład znajduje się w innym państwie członkowskim, co sprawia, iż korzystanie ze swobody przedsiębiorczości przez spółkę duńską tworzącą stałe zakłady w innych państwach członkowskich jest mniej atrakcyjne. Co się tyczy porównywalności sytuacji, zważywszy na zasadę wyrażoną w pkt 33 niniejszej opinii, Trybunał orzekł w pkt 38 wyroku Bevola i Jens W. Trock, że „[j]ednakże w odniesieniu do strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem, który zaprzestał wszelkiej działalności i którego strat nie można już odliczyć od jego zysku podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym prowadził swą działalność, sytuacja spółki będącej rezydentem posiadającej taki zakład nie jest odmienna od sytuacji spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład będący rezydentem, w świetle celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu odliczeniu strat” [33].

43. Rozwiązanie przyjęte przez Trybunał można zatem odczytywać jako mające zastosowanie do wszystkich przypadków, w których ostateczne straty poniósł stały zakład niebędący rezydentem, niezależnie od tego, czy brak możliwości odliczenia tych strat w państwie rezydencji podatkowej spółki dominującej wynika z jednostronnego przepisu prawa krajowego czy z dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, a także tego, czy metodą stosowaną w celu uniknięcia

[30] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., (C-650/16, EU:C:2018:424).

[31] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[32] Na podstawie §. 8 ust. 2 Selskabsskatteloven (duńskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) dochód podlegający opodatkowaniu nie obejmuje przychodów i wydatków dotyczących stałego zakładu lub nieruchomości położonych za granicą, na Wyspach Owczych lub w Grenlandii, z zastrzeżeniem przepisów § 31A ust. 1 tej ustawy. Na podstawie tego ostatniego przepisu spółka dominująca najwyższego szczebla może dokonać wyboru systemu międzynarodowego opodatkowania łącznego, czyli zdecydować, że wszystkie spółki grupy, będące czy niebędące rezydentami, w tym ich stałe zakłady i nieruchomości, położone w Danii bądź poza jej terytorium, będą podlegać opodatkowaniu w Danii.

[33] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424).

podwójnego opodatkowania jest metoda zaliczenia [34] czy metoda zwolnienia. Odnoszę wrażenie, że wykładnia wyroku Bevola i Jens W. Trock proponowana przez W i Komisję w niniejszej sprawie oznaczałaby, iż Trybunał znacząco zmieniłby podejście wypracowane we wcześniejszym orzecznictwie.

44. Osobiście uważam, podobnie jak rządy niemiecki, francuski i fiński, że rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w pkt 38 wyroku Bevola i Jens W. Trock [35] da się pogodzić z podejściem przyjętym w pkt 65 wcześniejszego wyroku wydanego w sprawie Timac Agro Deutchland [36].

45. W sprawie Timac Agro Deutschland [37] państwo rezydencji podatkowej zawarło dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, która przewidywała stosowanie metody zwolnienia w odniesieniu do dochodu uzyskanego w państwie źródła. Zrzekło się ono zatem swojego prawa do nałożenia podatku od dochodu stałych zakładów położonych w państwie źródła. Z kolei w sprawie Bevola i Jens W. Trock [38] państwo rezydencji podatkowej jednostronnie postanowiło w drodze stosowania przepisu prawa krajowego nie nakładać podatku od dochodu uzyskanego przez stałe zakłady niebędące rezydentami, które należą do spółek będących rezydentami, niezależnie od tego, że byłoby ono uprawnione tego dokonać.

46. W związku z tym jedynie w pierwszym przypadku można uznać, że państwo rezydencji podatkowej skutecznie i całkowicie zrzekło się prawa do nałożenia podatku od dochodu stałych zakładów niebędących rezydentami. Jak wyjaśniono wcześniej, czynnik ten ma decydujące znaczenie dla ustalenia, czy odpowiednie sytuacje rezydentów i nierezydentów są obiektywnie porównywalne w odniesieniu do systemu podatkowego państwa członkowskiego, a w szczególności w odniesieniu do możliwości odliczenia strat, czy też nie.

47. Prawdą jest, że w pkt 39 wyroku Bevola i Jens W. Trock [39] Trybunał zauważył również, że „sporne przepisy krajowe, mające na celu unikanie podwójnego opodatkowania zysków i podwójnego odliczenia strat stałego zakładu niebędącego rezydentem dążą, ogólniej rzecz biorąc, do zapewnienia adekwatności opodatkowania spółki, która posiada taki zakład, do jej zdolności płatniczej” oraz, że „[z]dolność płatnicza spółki posiadającej stały zakład niebędący rezydentem, który poniósł ostateczne straty, jest dotknięta w taki sam sposób, jak zdolność płatnicza spółki, której stały zakład będący rezydentem poniósł straty”.

48. Niemniej jednak, podobnie jak sąd odsyłający, nie jestem przekonany, że zdolność do płacenia podatków, której ponadto sąd odsyłający nie wskazał jako jednego z celów umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest czynnikiem decydującym przy rozstrzygnięciu, czy odpowiednie sytuacje rezydentów i nierezydentów są obiektywnie porównywalne w odniesieniu do systemu podatkowego państwa członkowskiego w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, a mianowicie gdy na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przewidującej zastosowanie metody zwolnienia odnośne państwo członkowskie w pełni zrzekło

[34] Zgodnie z metodą zaliczenia, w przeciwieństwie do metody zwolnienia, obydwa państwa zachowują odpowiednie prawa do nałożenia podatku. Podatnicy uzyskujący dochód ze źródła zagranicznego są zatem opodatkowani w państwie rezydencji podatkowej z tytułu dochodu międzynarodowego, w tym dochodu ze źródła zagranicznego, a państwo to jedynie zobowiązuje się potrącać podatek uregulowany w państwie źródła od własnego podatku przypadającego na dochód ze źródła zagranicznego.

[35] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[36] Odwołałbym się w tym miejscu również do wyroków z dnia 17 lipca 2014 r. Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) oraz z dnia 27 lutego 2020 r., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), przy czym ten ostatni wyrok został wydany już po wyroku Bevola i Jens W. Trock.

[37] Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r. (C 388/14, EU:C:2015:829).

[38] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424).

[39] Ibidem.

się prawa do nałożenia podatku na stałe zakłady niebędące rezydentami, wskutek czego prawo do ich opodatkowania przysługuje wyłącznie państwu członkowskiemu, w którym zakłady te są położone. W tym sensie zgadzam się z sądem odsyłającym, że „[mając na uwadze] cel opodatkowania odpowiadającego zdolnościom płatniczym, [o którym mowa w wyroku Bevola i Jens W. Trock[40]], dodanie do metody zwolnienia wynikającej z umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania celu, który nie został wyrażony w konkretnych celach unikania podwójnego opodatkowania i unikania podwójnego odliczania strat, co stanowi ogólną abstrakcyjną zasadę opodatkowania [nie jest właściwe]".

49. W świetle powyższego jestem zdania, że z uwagi na brak występowania sytuacji obiektywnie porównywalnych, taki system podatkowy jak rozpatrywany w postępowaniu głównym nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorczości. Proponuję zatem, aby Trybunał udzielił na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, a mianowicie że art. 43 traktatu WE w związku z art. 48 traktatu WE nie stoi na przeszkodzie przepisom państwa członkowskiego uniemożliwiającym spółce będącej rezydentem odliczenie ostatecznych strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim od dochodu podlegającego opodatkowaniu, jeżeli przepisy te powodują wyłączenie zysków i strat w drodze powołania się na dwustronną umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartą między dwoma państwami członkowskimi.

50. Z uwagi na odpowiedź, którą proponuję udzielić na pytanie pierwsze, nie zachodzi konieczność udzielenia przez Trybunał odpowiedzi na pytania od drugiego do piątego, które zadano na wypadek, gdyby odpowiedź na pytanie pierwsze była twierdząca. Jednakże dla zachowania kompletności odpowiedzi oraz na wypadek ewentualnego przyjęcia przez Trybunał odmiennego stanowiska niż proponowana odpowiedź na pytanie pierwsze, odniosę się kolejno do tych pytań.

B. W przedmiocie pytania drugiego

51. W pytaniu drugim sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy art. 43 traktatu WE w związku z art. 48 traktatu WE sprzeciwia się również przepisom, takim jak GewStG, które uniemożliwiają spółce będącej rezydentem odliczenie od podlegającego opodatkowaniu zysku z działalności gospodarczej ostatecznych strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem.

52. Sąd odsyłający wyjaśnia, że podatek od działalności gospodarczej jest podatkiem miejskim, który nie ma charakteru osobistego, i któremu podlegają wszystkie rodzaje działalności przemysłowej lub gospodarczej, o ile jest ona prowadzona w obrębie terytorium państwa. Jest on naliczany niezależnie od osobistych okoliczności podatnika oraz dodatkowo względem podatku dochodowego czy też podatku od osób prawnych. Podatek od działalności gospodarczej miał służyć rekompensowaniu konkretnych obciążeń, jakie dla gmin stwarzają przemysł, handel i rzemiosło. Od 1988 r. podatek od działalności gospodarczej jest zasadniczo nakładany od zysków z działalności gospodarczej obliczanych jako zysk w rozumieniu EStG lub KStG pochodzący z działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem pewnych doliczeń i odliczeń przewidzianych odpowiednio w §8 i 9 GewStG. W szczególności zgodnie z § 9 ust. 3 GewStG kwota zysku i doliczeń jest pomniejszana o część zysku operacyjnego przedsiębiorstwa krajowego, która przypada na zagraniczny stały zakład tego przedsiębiorstwa.

[40] Ibidem.

53. Sąd odsyłający wyjaśnia, że dochód stałych zakładów niebędących rezydentami, czy to dodatni, czy ujemny, zostaje wyłączony z podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej, niezależnie od tego, czy obowiązująca umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę zwolnienia czy metodę zaliczenia, czy też że taka umowa nie ma zastosowania.

54. Sąd odsyłający uważa, że gdyby z zasady swobody przedsiębiorczości wynikał wymóg, aby ostateczne straty ponoszone przez stałe zakłady niebędące rezydentami miały być uwzględniane w państwie członkowskim spółki dominującej przy ustalaniu zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, wówczas powinny być one uwzględniane również w podstawie opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej. Wskazuje on jednak, że niemieckie organy podatkowe i niektórzy komentatorzy sprzeciwiają się takiemu rozwiązaniu z uwagi na fakt, iż podatek od działalności gospodarczej pod względem strukturalnym jest związany z państwem i ma charakter przedmiotowy. Ponadto urząd skarbowy B zauważa, że w Zjednoczonym Królestwie nie istnieje podatek o charakterze przedmiotowym porównywalny z [niemieckim] podatkiem od działalności gospodarczej. Powołując się na wyrok Trybunału wydany w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [41], argumentuje on, że prawo Unii nie może zobowiązywać Republiki Federalnej Niemiec do ponoszenia konsekwencji takiego wyboru dokonanego przez państwo, w którym uzyskiwany jest dochód.

55. W mojej ocenie, jeżeli – jak wydaje się sugerować sąd odsyłający i co on sam winien rozstrzygnąć – podatek od działalności gospodarczej jest podobny do podatku dochodowego, wówczas niezależnie od pewnych różnic między zyskiem z działalności gospodarczej a zyskiem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych [42], odpowiedź twierdząca na pytanie pierwsze powinna prowadzić również do odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie.

56. Fakt, że podatek od działalności gospodarczej „pod względem strukturalnym jest związany z państwem (zasada terytorialności)", jak ujął to sąd odsyłający, w mojej ocenie nie podważa tego ustalenia. Jak słusznie zauważa Komisja, w sytuacji takiej jak przedstawiona w pytaniu pierwszym, sytuacja spółki dominującej będącej rezydentem nie różni się w odniesieniu do podatku od działalności gospodarczej od jej sytuacji w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych, ponieważ w obydwu przypadkach opodatkowaniu podlega wyłącznie dochód krajowy. Jak zauważają sąd odsyłający i rząd niemiecki, jeżeli dwustronna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje zastosowanie metody zwolnienia, wówczas dochód stałych zakładów niebędących rezydentami, czy to dodatni czy ujemny, jest wyłączony z podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej w wyniku odniesienia się do „zysku […] ustalonego zgodnie z przepisami […] KStG" w §7 zdanie pierwsze GewStG [43].

57. Uważam zatem, że jeżeli na pytanie pierwsze należałoby udzielić odpowiedzi twierdzącej, rozwiązanie przyjęte przez Trybunał w pkt 38 wyroku Bevola i Jens W. Trock [44] co do obiektywnej porównywalności odpowiednich sytuacji nierezydentów i rezydentów pod względem możliwości odliczenia ostatecznych strat powinno mieć jednakowe zastosowanie do ustalenia wymiaru podatku od działalności gospodarczej.

[41] Wyrok z dnia 23 października 2008 r. (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] Zgodnie z §7 zdanie pierwsze GewStG drugi rodzaj zysku zwiększa się zgodnie z § 8 lub zmniejsza zgodnie z § 9.

[43] W braku takiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub w sytuacji gdy umowa ta przewiduję metodę zaliczenia, dochód stałych zakładów niebędących rezydentami jest odliczany na mocy §9 ust. 3 GewStG od zysku z działalności gospodarczej, a przez to nie podlega on opodatkowaniu podatkiem od działalności gospodarczej.

[44] Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r. (C-650/16, EU:C:2018:424).

58. W toku postępowania przed sądem odsyłającym urząd skarbowy B argumentował, że w Zjednoczonym Królestwie nie istnieje podatek o charakterze przedmiotowym podobny do [niemieckiego] podatku od działalności gospodarczej. Wywnioskował on z tego, że „[w]yłączenie odliczenia straty w przypadku podatku od działalności gospodarczej wynika przede wszystkim z tego, że państwo źródła – Zjednoczone Królestwo – […] nie dopuszcza odliczenia straty w ramach podatku od działalności gospodarczej". Nie przekonuje mnie ten argument. Jak zauważa Komisja, w mojej ocenie zresztą słusznie, ewentualny dochód stałego zakładu położonego w Zjednoczonym Królestwie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych, a więc podlega opodatkowaniu, niezależnie od tego, czy mogłyby mieć zastosowanie inne poza podatkiem dochodowym od osób prawnych podatki dochodowe.

59. Powołanie się przez urząd skarbowy B na wyrok Trybunału wydany w sprawie Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], w którym Trybunał orzekł, że „przy stosowaniu swoich przepisów podatkowych państwo członkowskie nie może być zobowiązane do uwzględnienia ewentualnych niekorzystnych skutków wynikających dla podmiotów z uregulowania innego państwa członkowskiego mającego zastosowanie do stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim i należącego do spółki, której siedziba znajduje się na terytorium pierwszego państwa", jest nieistotne. Jak słusznie argumentują W i Komisja, sytuacja opisana w tamtej sprawie różni się od sytuacji leżącej u podstaw niniejszej sprawy, w której brak możliwości uwzględnienia ostatecznych strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem nie wynika z przepisów państwa, w którym zakład się znajduje, a w szczególności z faktu, że w państwie tym nie ma podatku podobnego do podatku od działalności gospodarczej, ale z faktu, iż zakład zakończył działalność, a w rezultacie nie osiąga już żadnych dochodów.

C. W przedmiocie pytania trzeciego

60. W pytaniu trzecim sąd odsyłający dąży do doprecyzowania pojęcia „ostatecznych strat". W szczególności, powołując się na wydane przez Trybunał wyroki Memira Holding i Holmen [46], pragnie on ustalić, czy straty można uznać za „ostateczne" w sytuacji, gdy stały zakład położony w państwie członkowskim został zamknięty, ale istnieje możliwość, choćby teoretyczna, że spółka dominująca może otworzyć nowy stały zakład w tym samym państwie członkowskim, a dawne straty poprzedniego zakładu mogłyby zostać rozliczone w zyskach nowego zakładu.

61. Sąd odsyłający zauważa, że Hessiches Finanzgericht (trybunał finansowy, Hessen) orzekł, iż w niniejszej sprawie występują ostateczne straty. Zamykając stały zakład, zwalniając pracowników i przenosząc umowę najmu najmowanych lokali, W podjęła wszelkie działania, by zakończyć działalność swojego zakładu w Zjednoczonym Królestwie, co świadczy o tym, że W prawdopodobnie nie będzie już generować dochodu za pośrednictwem zakładu położonego w tym państwie oraz – tym bardziej – zysku, od którego straty poniesione przed zamknięciem zakładu można by odliczyć w przyszłości.

[45] Wyrok z dnia 23 października 2008 r. (C-157/07, EU:C:2008:588, pkt 49).

[46] Wyroki: z dnia 19 czerwca 2019 r., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510); z dnia 19 czerwca 2019 r., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

62. Z pkt 55 wyroku Trybunału w sprawie Marks & Spencer [47] wynika jasno, że straty spółki zależnej niebędącej rezydentem uznaje się za ostateczne, gdy:

– spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia poniesionych strat w państwie, w którym ma ona siedzibę, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, w razie potrzeby poprzez przeniesienie tych strat na osobę trzecią lub odliczenie tych strat od zysków osiągniętych przez spółkę zależną w poprzednich latach podatkowych; oraz

– nie ma możliwości uwzględnienia strat spółki zależnej w państwie, w którym ma ona siedzibę, w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

63. Rozważania te mają zastosowanie również w przypadku strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem [48].

64. W kolejnych wyrokach Trybunał wyjaśnił kryterium ostateczności strat. W sprawach Memira Holding i Holmen [49] do Trybunału zwrócono się zatem o wyjaśnienie sytuacji, o której mowa w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer [50], w której nie ma możliwości uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie, w którym ma ona siedzibę, w kolejnych latach podatkowych. Orzekł on, że fakt, iż państwo nie pozwala na przeniesienie strat nie jest sam w sobie wystarczający, by uznać straty spółki zależnej za ostateczne. Nie można uznać, że owe straty mają taki charakter, jeżeli istnieje możliwość, że będą one mogły być odliczone poprzez przeniesienie ich na osobę trzecią. Osoba trzecia może do celów podatkowych uwzględnić straty spółki zależnej w państwie, w którym znajduje się spółka zależna, przykładowo w następstwie sprzedaży spółki zależnej za cenę uwzględniającą korzyść podatkową, jaka wiąże się z możliwością odliczenia tych strat. Spółka dominująca musi być w stanie wykazać, że taka możliwość nie istnieje.

65. Ścisła lektura wyroków Memira Holding i Holmen [51] mogłoby sugerować, że straty poniesione przez stały zakład niebędący rezydentem, który został definitywnie zamknięty [52], nie mogą być postrzegane jako ostateczne, gdy spółka dominująca położona w innym państwie członkowskim mogłaby następnie otworzyć nowy stały zakład w tym samym państwie co poprzedni stały zakład, na który to nowy zakład można by przenieść dawne straty, niezależnie od tego, czy takie przeniesienie jest możliwe w świetle prawa tego państwa. W takiej sytuacji straty nie spełniałyby warunków określonych w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer. [53]

66. Taka interpretacja wydaje się jednak sięgać za daleko w sytuacji, gdy spółka dominująca nie ma jeszcze innego stałego zakładu w państwie, w którym znajdował się zamknięty stały zakład, a możliwość otworzenia w dowolnym czasie w przyszłości nowego zakładu w tym państwie, na

[47] Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Zobacz także wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 64).

[49] Wyroki: z dnia 19 czerwca 2019 r., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, pkt 22–28); z dnia 19 czerwca 2019 r. Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, pkt 34–40).

[50] Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. (C-446/03, EU:C:2005:763).

[51] Wyroki z dnia 19 czerwca 2019 r.: Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510); Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Jak słusznie zauważają rządy niemiecki i fiński, zamknięcie stałego zakładu różni się od likwidacji spółki zależnej w tym sensie, że stały zakład jest pod względem prawnym częścią spółki, do której należy. Nawet jeżeli spółka definitywnie zamyka stały zakład w innym państwie członkowskim, nadal ma prawo następnie otworzyć nowy stały zakład w tym państwie.

[53] Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

który to zakład można by przenieść dawne straty, jest czysto hipotetyczna. Wykazanie przez spółkę macierzystą, że nie ma ona tego rodzaju możliwości, byłoby nie tylko praktycznie niemożliwe lub nadmiernie trudne, ale podejście to prowadziłoby do sytuacji, w której straty poniesione przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim nigdy nie byłyby uznawane za ostateczne, co czyniłoby pozbawionym sensu obowiązek uwzględniania ostatecznych strat przewidziany w wyroku Marks & Spencer. [54]

67. W świetle powyższego uważam, że w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, odpowiedź na pytanie trzecie powinna być przecząca.

D. W przedmiocie pytania czwartego

68. W pytaniu czwartym sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy straty poniesione przez stały zakład przeniesione z okresów podatkowych poprzedzających jego zamknięcie można uznać za „ostateczne". Zauważa on przy tym, że federalne ministerstwo finansów jest zdania, iż za „ostateczne straty" można uznać jedynie straty powstałe w ostatnim okresie podatkowym.

69. Trybunał poruszył to zagadnienie, nie rozstrzygając go jednak wprost, w wyroku Komisja/Zjednoczone Królestwo [55], w którym uznał zgodność z zasadą swobody przedsiębiorczości przepisu krajowego, na mocy którego ustalenia, czy straty spółki zależnej niebędącej rezydentem są ostateczne w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer [56], należy dokonywaą „bezpośrednio po zakończeniu" roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.

70. Niemniej jednak nie wydaje się, aby wyrok ten pozwalał wysunąć definitywne wnioski w odpowiedzi na pytanie czwarte. W kilku opiniach rzecznik generalna J. Kokott wypowiadała się w temacie tego zagadnienia w sposób bardziej bezpośredni [57], uznając, że straty, które nie były ostateczne na zakończenie okresu rozliczeniowego, nie mogą stać się ostateczne w późniejszym czasie. Jej zdaniem, gdyby istniała możliwość postrzegania skumulowanych (przeniesionych) strat jako ostatecznych strat, wówczas początkowo pomyślna działalność spółki zależnej (lub stałego zakładu) byłaby opodatkowana wyłącznie w państwie, w którym się ona (on) znajduje, a późniejsza działalność przynosząca straty byłaby finansowana przez organy podatkowe państwa rezydencji podatkowej spółki dominującej, co byłoby sprzeczne z właściwym przypisaniem prawa do nakładania podatków.

71. Uznaję pogląd rzecznik J. Kokott w tej sprawie za przekonujący. Podobnie jak rządy niemiecki, francuski i fiński, proponuję, by na pytanie czwarte udzielić odpowiedzi przeczącej.

[54] Ibidem.

[55] Wyrok z dnia 3 lutego 2015 r. (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Opinie rzecznik generalnej J. Kokott w sprawach: Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, pkt 58, 59); Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 54, 55); AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, pkt 61–65).

E. W przedmiocie pytania piątego

72. W pytaniu piątym sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy kwota ostatecznych strat stałego zakładu niebędącego rezydentem uwzględnianych w państwie członkowskim rezydencji podatkowej spółki dominującej powinna być ograniczona do kwoty ostatecznych strat, które – gdyby było to możliwe – byłyby uwzględnione w państwie członkowskim, w którym położony jest stały zakład.

73. W sprawie leżącej u podstaw wyroku A [58] do Trybunału skierowano między innymi pytanie o to, czy w sytuacji gdy spółka dominująca miała możliwość uwzględnienia strat swojej spółki zależnej niebędącej rezydentem w związku z połączeniem spółek, straty te powinny zostać ustalone zgodnie z prawem państwa rezydencji podatkowej spółki dominującej czy zgodnie z prawem państwa rezydencji podatkowej spółki zależnej. Trybunał przypomniał na wstępie, że w aktualnym stanie prawa Unii swoboda przedsiębiorczości co do zasady nie obejmuje zastosowania określonego prawa do obliczenia strat przejmowanej spółki zależnej przejętych przez spółkę dominującą (pkt 58 tego wyroku). Trybunał zauważył następnie, że zasadniczo owo obliczenie nie może prowadzić do nierówności traktowania w porównaniu do obliczenia, które zostałoby dokonane w tym samym przypadku dla przejęcia strat spółki będącej rezydentem (pkt 59 tego wyroku). Wreszcie Trybunał orzekł, że tego rodzaju pytanie nie może zostać rozpatrzone w sposób abstrakcyjny i hipotetyczny, lecz powinno być, o ile to konieczne, przedmiotem analizy w ramach konkretnego przypadku (pkt 60 tego wyroku).

74. Podobnie jak W, Komisja i rząd fiński, jestem zdania, że te same zasady mają zastosowanie do obliczania strat poniesionych przez stały zakład niebędący rezydentem na potrzeby uwzględnienia strat w państwie rezydencji podatkowej spółki dominującej. W związku z tym w niniejszej sprawie, aby zapewnić równe traktowanie w zakresie możliwości odliczenia ostatecznych strat przez spółki będące rezydentami, które mają stały zakład niebędący rezydentem, oraz spółki będące rezydentami, które mają stały zakład będący rezydentem, kwota ostatecznych strat podlegających uwzględnieniu nie powinna przekraczać kwoty obliczonej z zastosowaniem przepisów państwa rezydencji podatkowej spółki dominującej (w tym przypadku – Niemiec).

75. Jeżeli jednak kwota ostatecznych strat obliczona zgodnie z przepisami państwa rezydencji podatkowej spółki dominującej byłaby wyższa niż kwota tych strat obliczona zgodnie z przepisami państwa, w którym znajduje się stały zakład (w tym przypadku – Zjednoczonego Królestwa), należy je ograniczyć do wysokości drugiej z kwot. W przeciwnym wypadku spółki będące rezydentami, które mają stały zakład będący rezydentem, znajdowałby się w uprzywilejowanej sytuacji względem spółek będących rezydentami, które mają stały zakład niebędący rezydentem. Ponadto bez takiego ograniczenia państwo członkowskie rezydencji podatkowej spółki dominującej byłoby zobowiązane ponosić negatywne konsekwencje stosowania przepisów podatkowych państwa członkowskiego, w którym położony jest stały zakład niebędący rezydentem.

[58] Wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84).

V. Wnioski

76. W świetle powyższych rozważań proponuję zatem, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne skierowane przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

Artykuł 43 w związku z art. 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 49 w związku z art. 54 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) nie stoi na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego, które zabraniają spółce będącej rezydentem odliczenia od podlegającego opodatkowaniu zysku strat stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim w sytuacji, w której, po pierwsze, spółka ta wyczerpała wszelkie możliwości odliczenia tych strat, jakie przewiduje prawo państwa członkowskiego, w którym położony jest ten zakład, a po drugie, poprzez ten zakład nie są już uzyskiwane żadne wpływy, w związku z czym nie ma już możliwości uwzględnienia strat w tym państwie członkowskim („ostateczne” straty), oraz w przypadku, gdy odnośne przepisy prawa przewidują zwolnienie zysków i strat poprzez odesłanie do dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między oboma państwami członkowskimi.