

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (trzecia izba)

z dnia 21 maja 2015 r. (*)

Odeszanie prejudycjalne – Podatki – Swoboda przedsiwziorczości – Artykuł 49 TFUE – Ograniczenia – Rozozony w czasie pobór podatku dotyczcego niezrealizowanych zysków kapitaowych – Zapewnienie rozdziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami czonkowskimi – Proporcjonalnoś

W sprawie C-657/13

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

Verder LabTec GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Hilden,

TRYBUNAŹ (trzecia izba),

w skadzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglniajć pisemny etap postpowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Verder LabTec GmbH & Co. KG przez O. Kressa, Steuerberater,
- w imieniu Finanzamt Hilden przez U. Franza, dziajcego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rzdu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, dziajcych w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rzdu belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, dziajcych w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rzdu duńskiego przez C. Thorninga oraz M.S. Wolff, dziajcych w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rzdu hiszpańskiego przez L. Banciell Rodrígueza-Miñóna, dziajcego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langerę oraz M. Bulterman, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez U. Persson oraz A. Falk, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez A. Cordewenera oraz W. Roelsa, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Verder LabTec GmbH & Co. KG, z siedzibą w Niemczech (zwaną dalej „Verder LabTec” lub „spółką Verder LabTec”), a Finanzamt Hilden (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze skądnikami majątkowymi tej spółki przy okazji przeniesienia tych skądników majątkowych do stałego zakładu owej spółki położonego na terytorium Niderlandów.

Ramy prawne

- 3 Z przedstawionych Trybunałowi akt wynika, że niemieckie uregulowania w dziedzinie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze skądnikami majątkowymi spółki z siedzibą w Niemczech, przeniesionymi do stałego zakładu owej spółki usytuowanego poza terytorium tego państwa, początkowo były oparte na orzecznictwie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego).
- 4 W wyroku z dnia 16 lipca 1969 r. trybunał ten sformułował „teorię pobrania kosztowego”. Z postanowienia odsyłającego wynika w istocie, że źródłem tej teorii jest zasada, iż Republika Federalna Niemiec, jako państwo, w którym spółka ma siedzibę, traci prawo do opodatkowania powstałych na terytorium Niemiec niezrealizowanych zysków kapitałowych związanych ze skądnikami majątkowymi tej spółki, w sytuacji gdy owe skądniki majątkowe zostały przeniesione do stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa, jeżeli Republika Federalna Niemiec jest zobowiązana do zwolnienia z podatku zysków tego stałego zakładu na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej z państwem, na terytorium którego położony jest ów stały zakład. Przeniesienie skądników majątkowych spółki z siedzibą w Niemczech do jej stałego zakładu usytuowanego na terytorium innego państwa uznano zatem za pobranie, które należy wycenić według wartości „czystkowej” w rozumieniu § 4 ust. 1 zdanie drugie Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym, zwanej dalej „EStG”).
- 5 Wskazane orzeczenie Bundesfinanzhof wywarło ten skutek, że wartość skądnika majątkowego, który został uznany za pobrany z majątku zakładu spółki mającej siedzibę w Niemczech, miała być konkretnie oceniana w chwili pobrania. Różnica między tą wartością a wartością księgową tego skądnika majątkowego była ujmowana w bilansie w chwili przeniesienia. Zaktualizowana kwota niezrealizowanych zysków kapitałowych generowanych

przez ów sk?adnik maj?tkowy by?a zatem dodawana do bie??cego zysku rocznego spó?ki.

6 W oparciu o wzmiankowane orzeczenie niemiecka administracja skarbowa postanowi?a, ?e taki przeniesiony sk?adnik maj?tkowy nale?y wyceni? na chwil? jego przeniesienia, po cenie czysto konkurencyjnej, czyli cenie, na któr? niezale?ne osoby trzecie zgodzi?yby si? w identycznej lub porównywalnej sytuacji.

7 Administracja ta postanowi?a równie? z?agodzi? skutki wspomnianego orzeczenia, stosuj?c ?rodek oparty na wzgl?dach s?uszno?ci, i nie opodatkowywa? zysku zwi?zanego z takim pobraniem w ca?o?ci, lecz pozwoli? zainteresowanej spó?ce na utworzenie pozycji wyrównawczej, aby zneutralizowa? ten zysk. W przypadku zu?ywaj?cych si? ?rodków trwa?ych ow? pozycj? wyrównawcz? nale?a?o zlikwidowa? proporcjonalnie do pozosta?ego jeszcze okresu u?ytkowania sk?adnika maj?tkowego lub wykaza? j? jako zysk najpó?niej po dziesi?ciu latach od pobrania.

8 Sytuacje pobrania niezrealizowanych zysków kapita?owych generowanych przez sk?adniki maj?tkowe przeniesione przez spó?k? z siedzib? w Niemczech do sta?ego zak?adu usytuowanego na terytorium innego pa?stwa zosta?y po raz pierwszy uregulowane w Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ustawie o ?rodkach podatkowych zwi?zanych z wprowadzeniem spó?ki europejskiej i zmianie innych przepisów podatkowych) z dnia 7 grudnia 2006 r. (BGBl. 2006 I, s. 2782, zwanej dalej „SEStEG”).

9 Celem tej ustawy by?o z jednej strony dostosowanie przepisów podatkowych do wymogów prawa Unii w dziedzinie prawa podatkowego i prawa spó?ek, a z drugiej strony konsekwentne zabezpieczenie niemieckich kompetencji podatkowych Republiki Federalnej Niemiec i zapewnienie opodatkowania niezrealizowanych zysków kapita?owych w sytuacji, gdy dane sk?adniki maj?tkowe zosta?y wyprowadzane z zasi?gu w?adztwa podatkowego tego pa?stwa cz?onkowskiego.

10 W tym celu moc? SEStEG do § 4 ust. 1 EStG dodano zdanie trzecie, w my?l którego „[z]a pobranie do celów niezwi?zanych z przedmiotem przedsi?biorstwa uwa?a si? równie? wy??czenie lub ograniczenie kompetencji podatkowej Republiki Federalnej Niemiec w odniesieniu do zysku ze zbycia lub u?ytkowania sk?adnika maj?tkowego”. Z motywów SEStEG wynika, ?e przepis ten ma na celu wyja?nienie obowi?zuj?cego prawa.

11 Moc? SEStEG wprowadzono tak?e do EStG § 4g. Zgodnie z tym przepisem, w wypadku gdy sk?adnik maj?tkowy wskutek przyporz?dkowania go do zak?adu tego samego podatnika usytuowanego w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? Republika Federalna Niemiec zgodnie z § 4 ust. 1 zdanie trzecie EStG, zmienionym przez SEStEG, uznaje si? za wydzielony, na wniosek podatnika tworzona jest pozycja wyrównawcza w wysoko?ci ró?nicy mi?dzy warto?ci? ksi?gow? a warto?ci? rynkow? sk?adnika maj?tkowego. Zgodnie z § 4g ust. 2 zdanie pierwsze ta pozycja wyrównawcza jest uwzgl?dniana w zysku w wysoko?ci jednej pi?tej w roku gospodarczym, w którym zosta?a utworzona, i odpowiednio w kolejnych czterech latach gospodarczych.

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

13 Wyrokiem z dnia 17 lipca 2008 r., wydanym w sprawie dotycz?cej okresu rozliczeniowego obejmuj?cego rok 1995, Bundesfinanzhof odst?pi? od swej wcze?niejszej linii orzeczniczej dotycz?cej „teorii pobrania ko?cowego”. W uzasadnieniu trybuna? stwierdzi?, po pierwsze, ?e EStG w brzmieniu obowi?zuj?cym przed wej?ciem w ?ycie SEStEG nie stanowi wystarczaj?cego

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

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

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

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

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

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

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

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

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

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

33 Nawet jeżeli, zgodnie z ich treścią, postanowienia traktatu FUE odnoszące się do swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one także temu, aby państwa członkowskie pochodzenia utrudniały wykonywanie działalności w innym państwie

członkowskim przez swego obywatela albo spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

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

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

39 Wynika stąd, że różnica w traktowaniu, której podlega, w ramach uregulowania

analizowanego w postępowaniu głównym, spółka mająca siedzibę na terytorium Republiki Federalnej Niemiec w wypadku przeniesienia składników majątkowych do stałego zakładu tej spółki położonego na terytorium innego państwa członkowskiego, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE.

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

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

42 W tym względzie należy przypomnieć z jednej strony, że zachowanie rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi stanowi służyący cel uznawany przez Trybunał i że w braku przepisów ujednoczających lub harmonizujących na szczeblu Unii państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia, w drodze umów lub w sposób jednostronny, kryteriów podziału przysługujących im uprawnień podatkowych, w celu unikania podwójnego opodatkowania (wyrok Komisja/Niemcy, C-591/13, EU:C:2015:230, pkt 64 i przytoczone tam orzecznictwo).

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

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

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

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

47 Tak więc ujawnienie związanych z tymi składnikami majątkowymi niezrealizowanych zysków kapitałowych, powstałych przed owym przeniesieniem w ramach kompetencji podatkowych Republiki Federalnej Niemiec, jak również opodatkowanie tych zysków ma na celu

zagwarantowanie opodatkowania tych nierealizowanych zysków kapitałowych powstałych w ramach kompetencji podatkowych tego państwa członkowskiego. Opodatkowanie związanych z owymi składnikami majątkowymi dochodów powstałych po takim przeniesieniu należy do państwa członkowskiego, na terytorium którego położyony jest ów stały zakład. Dlatego uregulowanie podatkowe takie jak to analizowane w postępowaniu głównym jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania rozdziału kompetencji podatkowych między danymi państwami członkowskimi.

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

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

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.