

Downloaded via the EU tax law app / web

62019CJ0558

WYROK TRYBUNA?U (szósta izba)

z dnia 8 pa?dziernika 2020 r. (*1)

Odes?anie prejudycjalne – Artyku?y 49 i 63 TFUE – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Swobodny przep?yw kapita?u – Ustalenie podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu spó?ek – Podmioty znajduj?ce si? w sytuacji wspó?zale?no?ci – Wyj?tkowa korzy?? przyznana przez oddzia? b?d?cy rezydentem spó?ce nieb?d?cej rezydentem – Korekta podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów oddzia?u spó?ki nieb?d?cej rezydentem – Brak korekty podlegaj?cych opodatkowaniu dochodów w przypadku identycznej korzy?ci przyznanej spó?ce b?d?cej rezydentem przez jej oddzia? – Zasada wolnej konkurencji – Ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci – Uzasadnienie – Zrównowa?ony podzia? w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwa cz?onkowskie – Proporcjonalno??

W sprawie C?558/19

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Tribunalul Cluj (s?d okr?gowy w Klu?u, Rumunia) postanowieniem z dnia 3 lipca 2019 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 23 lipca 2019 r., w post?powaniu:

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

przeciwko

Agen?ia Na?ional? de Administrare Fiscal? – Direc?ia General? de Administrare a Marilor Contribuabili,

TRYBUNA? (szósta izba),

w sk?adzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Safjan i N. Jääskinen (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj – L.I. Budu?an, avocat?,

–

w imieniu rz?du rumu?skiego – pocz?tkowo C.-R. Can??r, E. Gane i A. Rot?reanu, nast?pnie E. Gane i A. Rot?reanu w charakterze pe?nomocników,

–

w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlášil i J. Ožková, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu greckiego – M. Tassopoulou i A. Magrippi, w charakterze pełnomocników,

–

w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, który wspiera E. De Bonis, avvocato dello Stato,

–

w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,

–

w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następująco

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 i 63 TFUE.

2

Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj (zwanym dalej „oddziałem Impresa Pizzarotti”) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (krajowa agencja administracji podatkowej – dyrekcja generalna ds. dużych podatników, Rumunia, zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie stwierdzenia nieważności podatkowego aktu administracyjnego wydanego przez ten organ oraz decyzji podatkowej.

Prawo rumuńskie

3

Artykuł 7 Legea nr. 571 privind Codul fiscal (ustawy nr 571 ustanawiającej kodeks podatkowy) z dnia 22 grudnia 2003 r. (Monitorul Oficial al României, część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r.), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „kodeksem podatkowym”), stanowi:

„Do celów niniejszego kodeksu, z wyjątkiem tytułu VI, wymienione poniżej terminy i wyrażenia mają następujące znaczenie:

[...]

20. »osoba« oznacza każdą osobę fizyczną albo osobę prawną;

21. »podmiot powiązany« – jeden podmiot jest powiązany z drugim, jeżeli związek między nimi spełnia co najmniej jeden z poniższych warunków:

[...]

c)

osoba prawna jest powiązana z inną osobą prawną, jeżeli co najmniej:

i)

pierwsza z nich posiada bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości drugiej osoby prawnej czy też udziałów w jej kapitale lub liczby praw głosu [w jej organach], lub jeżeli sprawuje nad taką osobą prawną kontrolę;

ii)

druga osoba prawna posiada, bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości pierwszej osoby prawnej czy też udziałów w jej kapitale lub liczby praw głosu [w jej organach];

iii)

osoba prawna będąca osobą trzecią posiada, bezpośrednio lub pośrednio, wliczając w to udziały posiadane przez podmioty powiązane, co najmniej 25% wartości pierwszej i drugiej osoby prawnej czy też udziałów w ich kapitale lub liczby praw głosu [w ich organach];

[...]

32. »transfer« oznacza każde zbycie, przeniesienie lub cesję prawa własności, zamianę prawa własności na usługi lub inne prawo własności, jak również przeniesienie aktywów powierniczych w kontekście transakcji powierniczej w rozumieniu kodeksu cywilnego”.

4

Artykuł 11 ust. 2 tego kodeksu przewiduje:

„W ramach transakcji pomiędzy podmiotami rumuńskimi i powiązanymi z nimi podmiotami niemającymi siedziby w Rumunii, jak również pomiędzy powiązanymi podmiotami rumuńskimi, organy podatkowe mogą w razie potrzeby skorygować kwoty przychodów lub kosztów każdego z tych podmiotów tak, aby odzwierciedlała ona cenę rynkową dostarczanych towarów lub usług wyświadczonych w ramach tej transakcji. Przy ustalaniu ceny rynkowej transakcji między podmiotami powiązanymi stosuje się najbardziej odpowiedni z poniższych metod: [...]”.

5

Artykuł 29 ust. 3 wspomnianego kodeksu brzmi następująco:

„Przy określeniu podlegającego opodatkowaniu zysku osiągnięty go stały zysk jest traktowany

jako odrębny podmiot, przy czym przy ustalaniu ceny rynkowej transferu między zagraniczną osobą prawną a jej zakładem stałym zastosowanie mają przepisy dotyczące cen transferowych. W przypadku gdy zakład stały nie posiada faktury opiewającej na koszty, którymi obciąża go siedziba główna, inne dokumenty potwierdzające winny zawiera dowody tego, że koszty te zostały rzeczywiście poniesione oraz że pozostają one w racjonalny sposób powiązane z tym zakładem stałym zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

6

Oddział Impresa Pizzarotti jest rumuńskim oddziałem SC Impresa Pizzarotti & C SPA Italia (zwanej dalej „spółką Pizzarotti Italia”) mającej siedzibę we Włoszech.

7

W okresie od dnia 29 lipca 2016 r. do dnia 11 września 2017 r. dział kontroli organu podatkowego przeprowadził kontrole w oddziale Impresa Pizzarotti jako podmiocie podlegającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych, w trakcie których to kontroli stwierdzono, że oddział ten, działając w charakterze pożyczkodawcy, zawarł dwie umowy pożyczki ze swoją spółką dominującą, spółką Pizzarotti Italia: umowę z dnia 6 lutego 2012 r. na kwotę 11400000 EUR oraz umowę z dnia 9 marca 2012 r. na kwotę 2300000 EUR.

8

Z postanowienia odsyłającego wynika, że kwoty te zostały pożyczone na początkowy okres jednego roku, który mógł zostać przedłużony w drodze aneksu do umowy, że umowy pożyczki nie zawierały żadnej klauzuli dotyczącej odsetek należnych oddziałowi Impresa Pizzarotti oraz że o ile na dzień 1 stycznia 2013 r. pozostająca do zwrotu kwota wynosiła 11250000 EUR, o tyle w dniu 9 kwietnia 2014 r. obie pożyczki zostały w całości spłacone.

9

A zatem, mając na uwadze art. 11 ust. 2 kodeksu podatkowego, który przewiduje, że transakcje dokonywane między podmiotami rumuńskimi a powiązanymi z nimi podmiotami niebędącymi rezydentami podlegają przepisom dotyczącymi cen transferowych, art. 29 ust. 3 tego kodeksu, zgodnie z którym pojęcie „podmiotów rumuńskich” obejmuje oddział, który jest stałym zakładem podmiotu niebędącego rezydentem, organ podatkowy uznał, że oddział Impresa Pizzarotti, będący skarżycym w postępowaniu głównym, należy uznać za podmiot powiązany ze spółką Pizzarotti Italia oraz że stopa oprocentowania wspomnianych pożyczek powinna być ustalona według ceny rynkowej zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych, tak jakby zostały zrealizowane w normalnych warunkach konkurencji.

10

W związku z powyższym w dniu 20 września 2017 r. organ podatkowy wydał na podstawie sprawozdania z kontroli podatkowej z tego samego dnia decyzję podatkową, w której ustalił w stosunku do oddziału Impresa Pizzarotti zwyczajny podatek w wysokości 297141,92 lei rumuńskich (RON) (około 72400 EUR) i zwiększenie podstawy opodatkowania o 1857137 RON (około 452595 EUR).

11

Decyzję z dnia 23 listopada 2017 r. organ podatkowy oddalił jako niezasadne zażalenie oddziału

Impresa Pizzarotti wniesione na powyższe decyzje podatkowe.

12

Oddział ten wniosł zatem do sądu odsyłającego, Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu, Rumunia), skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 23 listopada 2017 r. oraz decyzji podatkowej z dnia 20 września 2017 r.

13

W ramach sporu w postępowaniu głównym oddział Impresa Pizzarotti twierdzi zasadniczo, że powołane przez organ podatkowy przepisy krajowe naruszają art. 49 i 63 TFUE w zakresie, w jakim stanowią one, iż transfery środków pomiędzy oddziałem mającym siedzibę w państwie czeskim a jego spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie czeskim stanowią transakcje, które mogą podlegać przepisom dotyczącym cen transferowych, podczas gdy przepisy te nie mają zastosowania, gdy oddział i jego spółka dominująca mają siedzibę w tym samym państwie czeskim.

14

W tych okolicznościach Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 49 i 63 [TFUE] stoją na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak [art. 11 ust. 2, art. 29 ust. 3 kodeksu podatkowego], które przewidują możliwość zmiany kwalifikacji bankowego przekazu środków pieniężnych z oddziału będącego rezydentem w jednym państwie czeskim do spółki dominującej będącej rezydentem w innym państwie czeskim na transakcję »generującą dochód«, w związku z czym mają do niej zastosowanie przepisy dotyczące cen transferowych, chociaż gdyby ta sama transakcja została przeprowadzona między oddziałem a spółką dominującą, które są rezydentami w tym samym państwie czeskim, to nie mogłaby ona zostać przekwalifikowana w ten sam sposób, a dotyczące cen transferowych przepisy nie miałyby do niej zastosowania?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

15

W swoim pytaniu sąd odsyłający zastanawia się zasadniczo, czy art. 49 i 63 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie uregulowaniu państwa czeskiego, na podstawie którego transfer środków dokonany przez oddział będący rezydentem na rzecz jego spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie czeskim można zakwalifikować jako „transakcję generującą dochód”, w związku z czym zastosowanie przepisów dotyczących cen transferowych staje się obowiązkowe, mimo że gdyby ta sama transakcja została przeprowadzona między oddziałem a spółką dominującą, które mają siedzibę w tym samym państwie czeskim, to nie zostałaaby ona zakwalifikowana w ten sposób, a przepisy dotyczące cen transferowych nie miałyby do niej zastosowania.

16

W tym wzgl?dzie z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e kodeks podatkowy przewiduje przepisy w zakresie korygowania podstawy opodatkowania dotycz?ce „cen transferowych”, s?u??ce unikni?ciu sytuacji, w której spó?ki b?d?ce rezydentami dostarczaj? produktów lub us?ug spó?kom nieb?d?cym rezydentami po zani?onej cenie lub nieodp?atnie, obni?aj?c w ten sposób swój dochód podlegaj?cy opodatkowaniu w Rumunii.

17

Jako ?e s?d odsy?aj?cy w zadanym pytaniu odwo?a? si? zarówno do swobody przedsi?biorczo?ci, jak i do swobodnego przep?ywu kapita?u, ustanowionych odpowiednio w art. 49 i 63 TFUE, nale?y przypomnie? tytu?em wst?pu, ?e utworzenie i posiadanie w ca?o?ci przez osob? fizyczn? lub prawn? maj?c? miejsce zamieszkania lub siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim sta?ego zak?adu takiego jak oddzia? po?o?onego w innym pa?stwie cz?onkowskim podlegaj? przedmiotowemu zakresowi stosowania art. 49 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, pkt 15; z dnia 15 wrze?nia 2011 r., Dickinger i Ömer, C?347/09, EU:C:2011:582, pkt 35).

18

W niniejszym przypadku spór w post?powaniu g?ównym dotyczy wp?ywu uregulowania krajowego na traktowanie pod wzgl?dem podatkowym transferu ?rodków mi?dzy oddzia?em maj?cym siedzib? w Rumunii a jego spó?k? dominuj?c? maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

19

Przy za?o?eniu, ?e system podatkowy rozpatrywany w post?powaniu g?ównym wywiera skutki ograniczaj?ce swobodny przep?yw kapita?u, skutki takie s? nieuniknion? konsekwencj? ewentualnego ograniczenia swobody przedsi?biorczo?ci i nie uzasadniaj? badania tego systemu podatkowego w ?wietle art. 63 TFUE (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

20

W tych okoliczno?ciach uregulowanie krajowe b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym nale?y zbada? wy??cznie w ?wietle postanowie? traktatu FUE dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci.

21

A zatem nale?y przypomnie?, ?e swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przys?uguj?ce spó?kom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Unii, prawo wykonywania dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (wyroki: z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkvit Internationaal i Denkvit France, C?170/05, EU:C:2006:783, pkt 20; a tak?e z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Damixa, C?593/14, EU:C:2016:984, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

22

Zniesienie ogranicze? w swobodzie przedsi?biorczo?ci rozci?ga si? tak?e na ograniczenia w tworzeniu agencji, oddzia?ów lub spó?ek zale?nych przez obywateli danego pa?stwa cz?onkowskiego, którzy prowadz? dzia?alno?? na terytorium innego pa?stwa cz?onkowskiego

(wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkvit Internationaal i Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 21).

23

W odniesieniu do spółek należy także zauważyć, że ich siedziba w rozumieniu art. 54 TFUE, tak jak przynależność państwowa osób fizycznych, służy ustaleniu ich powołania z porządkiem prawnym danego państwa członkowskiego. Uznanie, że państwo członkowskie siedziby oddziału biłdżego rezydentem może swobodnie stosować odmienne traktowanie wobec tego oddziału tylko dlatego, że siedziba jego spółki dominującej znajduje się w innym państwie członkowskim, pozbawiałoby art. 49 TFUE jego znaczenia. Swoboda przedsiębiorczości ma również na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie członkowskim przyjmującym oddział poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji, nawet nieznaczej, ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkvit Internationaal i Denkvit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

24

W tych ramach należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż ograniczeniem swobody przedsiębiorczości może być uregulowanie krajowe, zgodnie z którym wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznawane przez spółkę biłdżego rezydentem spółce pozostającej z nią w stosunku współzależności powiększają dochody własne tej pierwszej spółki wyłącznie wtedy, gdy spółka biłdżego beneficjentem ma siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 42–45).

25

W niniejszym przypadku – jak wskazał sąd odsyłający – kodeks podatkowy traktuje oddziały jako odrębne podmioty tylko wtedy, gdy są one stałym zakładem osoby prawnej niebiłdżego rezydentem, w związku z czym dochody oddziału są korygowane zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych wyłącznie wtedy, gdy spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim. Natomiast jeżeli oddział i spółka dominująca mają siedzibę w Rumunii, nie dokonuje się żadnej korekty dochodów.

26

Wynika stąd, że oddziałowi spółki niebiłdżego rezydentem takiemu jak oddział Impresa Pizzarotti przysuguje mniej korzystne traktowanie niż traktowanie, z którego skorzystałby oddział spółki biłdżego rezydentem dokonujący podobnych transakcji ze swoją spółką dominującą.

27

W tych okolicznościach należy stwierdzić, że taka różnica w traktowaniu oddziałów pod względem podatkowym w zależności od miejsca siedziby ich spółek dominujących, z którymi zostały zawarte transakcje charakteryzujące się warunkami odbiegającymi od warunków rynkowych, może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE. Spółka dominująca może bowiem zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania oddziału w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie jej własnej siedziby ze względu na obciążenie podatkowe, które w sytuacji o charakterze transgranicznym jest związane z przyznaniem warunków odbiegających od warunków rynkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 35).

28

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środek podatkowy mogący ograniczać swobodę przedsiębiorczości ustanowiony w art. 49 TFUE może być dopuszczony tylko w przypadku, gdy dotyczy on sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub w przypadku, gdy można go uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. Powinien on ponadto w takiej sytuacji być odpowiedni dla zagwarantowania osiągnięcia zażądanego celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 36).

29

Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że celem przepisów dotyczących cen transferowych przewidzianych w kodeksie podatkowym jest uniknięcie sytuacji, w której podstawa opodatkowania w państwie, którego rezydentem jest stały zakład spółki niebędącej rezydentem, zostaje pomniejszona z powodu transakcji dokonanych przez ten stały zakład z jego spółką dominującą, które to transakcje nie odpowiadają warunkom rynkowym.

30

W tym względzie Trybunał orzekł, że konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie może uzasadniać różnicę w traktowaniu wówczas, gdy badane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43).

31

W niniejszej sprawie wszystkie strony, które przedłożyły uwagi Trybunałowi, z wyjątkiem oddziału Impresa Pizzarotti, zajęły stanowisko, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z rumuńskich przepisów prawnych będących przedmiotem sporu w postępowaniu górnym jest uzasadnione koniecznością zapewnienia zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, co stanowi – jak wynika z powyższego punktu – nadrzędny wzgląd interesu ogólnego.

32

Otóż należy stwierdzić, że pozwolenie oddziałom spółek niebędących rezydentami na przenoszenie ich zysków w postaci wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści na ich spółki dominujące zagrażałoby naruszeniem zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie. Mogłoby to naruszyć sam system podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, gdyby państwo członkowskie oddziału przyznało wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do opodatkowania – jako państwo, którego rezydentem jest ten stały zakład – jego dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki dominującej będącej beneficjentem (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 63).

33

Wprowadzając opodatkowanie stałego zakładu w oparciu o kwotę zakazanego wynagrodzenia za korzyść przyznaną nieodpłatnie spółce dominującej, w celu uwzględnienia kwoty, jak ten

sta?y zak?ad powinien by? zadeklarowa? z tytu?u swoich zysk?w, gdyby transakcja zosta?a zawarta na warunkach rynkowych, uregulowanie b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym umo?liwia zatem Rumunii wykonywanie kompetencji podatkowej w zwi?zku z dzia?alno?ci? prowadzon? na jej terytorium.

34

Nale?y zatem uzna?, ?e uregulowanie krajowe takie jak uregulowanie b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, maj?ce zapobiec temu, aby zyski wygenerowane w danym pa?stwie cz?onkowskim by?y przenoszone bez opodatkowania poza jurysdykcj? podatkow? tego pa?stwa za po?rednictwem transakcji, które nie odpowiadaj? warunkom rynkowym, jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania zr?wnowa?onego podzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwa cz?onkowskie.

35

W tych okoliczno?ciach w trzeciej kolejno?ci nale?y zweryfikowa?, czy uregulowanie takie jak uregulowanie b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym nie wykracza poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia zamierzonego celu.

36

W tym wzgl?dzie trzeba zauwa?y?, ?e przepisy krajowe, które opieraj? si? na analizie obiektywnych i mo?liwych do zweryfikowania elementów w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi sztuczne konstrukcj? do celów podatkowych, nale?y uzna? za niewykraczaj?ce poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia celów zwi?zanych z konieczno?ci? ochrony zr?wnowa?onego podzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwa cz?onkowskie oraz z konieczno?ci? zapobiegania unikaniu opodatkowania, gdy po pierwsze, w ka?dym przypadku gdy istnieje podejrzenie, ?e transakcja wykracza poza to, co zainteresowane sp?ki uzgodni?yby w warunkach pe?nej konkurencji, podatnikowi umo?liwia si? bez przesadnych utrudnie? administracyjnych przedstawienie dowodów na istnienie ewentualnych wzgl?dów handlowych, dla których transakcja ta zosta?a zawarta. Po drugie, gdy weryfikacja takich okoliczno?ci doprowadzi do wniosku, ?e przedmiotowa transakcja wykracza poza to, co zainteresowane sp?ki uzgodni?yby w warunkach pe?nej konkurencji, koryguj?cy ?rodek podatkowy musi ogranicza? si? do cz??ci, która wykracza poza to, co uzgodniono by w braku sytuacji wsp?zale?no?ci mi?dzy tymi sp?kami (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, pkt 71, 72).

37

W niniejszym przypadku z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi zdaje si? wynika?, ?e zgodnie z przepisami krajowymi maj?cymi zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym korekta dochodu podlegaj?cego opodatkowaniu przewidziana w art. 29 ust. 3 kodeksu podatkowego dotyczy tylko ró?nicy mi?dzy cen? rynkow? danej transakcji, która znalaz?aby zastosowanie w warunkach pe?nej konkurencji, a cen? konkretnie zastosowan? przez strony. Tym samym podatnik ma nadal mo?liwo?? wykazania, ?e istnia?y obiektywne powody uzasadniaj?ce zawarcie transakcji po cenie, która nie odzwierciedla?a ceny rynkowej.

38

A zatem, z zastrze?eniem weryfikacji przez s?d odsy?aj?cy, wydaje si?, ?e uregulowanie rumu?skie b?d?ce przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym nie wykracza poza to, co jest niezb?dne do osi?gni?cia uzasadnionego celu przy?wiecuj?cego temu uregulowaniu.

W świetle całości powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, iż co do zasady nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego transfer środków dokonany przez oddział bądźcy rezydentem na rzecz jego spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim można przekwalifikować na „transakcję generującą dochód”, w związku z czym zastosowanie przepisów dotyczących cen transferowych staje się obowiązkowe, mimo że gdyby ta sama transakcja została przeprowadzona między oddziałem a spółką dominującą, które mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, to nie zostałaby ona zakwalifikowana w ten sposób, a wspomniane przepisy nie miałyby do niej zastosowania.

W przedmiocie kosztów

40

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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że co do zasady nie stoi on na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego, na podstawie którego transfer środków dokonany przez oddział bądźcy rezydentem na rzecz jego spółki dominującej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim można przekwalifikować na „transakcję generującą dochód”, w związku z czym zastosowanie przepisów dotyczących cen transferowych staje się obowiązkowe, mimo że gdyby ta sama transakcja została przeprowadzona między oddziałem a spółką dominującą, które mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim, to nie zostałaby ona zakwalifikowana w ten sposób, a wspomniane przepisy nie miałyby do niej zastosowania.

Podpisy

(*1) Język postępowania: rumuński.