

Downloaded via the EU tax law app / web

62020CJ0538

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 22 wrze?nia 2022 r. (*1)

Odes?anie prejudycjalne – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Artyku?y 49 i 54 TFUE – Odliczenie ostatecznych strat poniesionych przez sta?y zak?ad nieb?d?cy rezydentem – Pa?stwo, które zrzek?o si? prawa do opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – Porównywalno?? sytuacji

W sprawie C?538/20

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 6 listopada 2019 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 21 pa?dziernika 2020 r., w post?powaniu:

Finanzamt B

przeciwko

W AG,

przy udziale:

Bundesministerium der Finanzen,

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: C. Lycourgos, prezes izby, S. Rodin, J.-C. Bonichot (sprawozdawca), L.S. Rossi i O. Spineanu-Matei, s?dzio?wie,

rzecznik generalny: A.M. Collins,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi, które przedstawili:

–

w imieniu W AG – P. Dodos, Rechtsanwalt,

–

w imieniu rz?du niemieckiego – R. Kanitz i J. Möller, w charakterze pe?nomocników,

–

w imieniu rz?du francuskiego – E. de Moustier i E. Toutain, w charakterze pe?nomocników,

–
w imieniu rz?du fi?skiego – S. Hartikainen, A. Laine i H. Leppo, w charakterze pe?nomocników,

–
w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i V. Uher, w charakterze pe?nomocników,
po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 marca 2022 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy art. 49 i 54 TFUE.

2

Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Finanzamt B (urz?dem skarbowym B, Niemcy) a W AG, spó?k? akcyjn? z siedzib? w Niemczech, w przedmiocie odmowy uwzgl?dnienia przez ten urz?d – na potrzeby obliczenia podatku nale?nego od tej spó?ki we wspomnianym pa?stwie cz?onkowskim za 2007 r. – strat poniesionych przez jej sta?y zak?ad znajduj?cy si? w Zjednoczonym Królestwie, który w tym samym roku zamkni?to.

Ramy prawne

Prawo niemieckie

3

Paragraf 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „KStG”), stanowi:

„1) Nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podlegaj? nast?puj?ce osoby prawne, zrzeszenia osób i masy maj?tkowe posiadaj?ce zarz?d lub siedzib? na terytorium kraju:

1. spó?ki kapita?owe (w szczególno?ci spó?ki europejskie, spó?ki akcyjne, spó?ki komandytowo?akcyjne, spó?ki z ograniczon? odpowiedzialno?ci?);

[...]

2) Nieograniczony obowi?zek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje ca?o?? dochodów.

[...]”.

4

Paragraf 8 ust. 2 KStG przewiduje, ?e wszystkie dochody podatnika podlegaj?cego nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w rozumieniu § 1 ust. 1 pkt 1–3 uwa?a si? za

pochodzące z działalności przemysłowej lub handlowej.

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

5

Artykuł III ust. 1 umowy z dnia 26 listopada 1964 r. między Republiką Federalną Niemiec a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania, zmienionej aneksem z dnia 23 marca 1970 r. (BGBl. 1966 II, s. 359; BGBl. 1967 II, s. 828; BGBl. 1971 II, s. 46) (zwanej dalej „DBA”), stanowi:

„Zyski z działalności przemysłowej i handlowej przedsiębiorstwa jednego z państw podlegają opodatkowaniu wyłącznie w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie działalność przemysłową lub handlową za pośrednictwem znajdującego się tam stałego zakładu. Jeżeli przedsiębiorstwo prowadzi w drugim państwie działalność przemysłową lub handlową za pośrednictwem stałego zakładu, zyski podlegają opodatkowaniu w tym drugim państwie, jednak tylko w takiej mierze, w jakiej można je przypisać temu stałemu zakładowi”.

6

Artykuł XVIII ust. 2 DBA przewiduje:

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

a)

z podstawy opodatkowania w Republice Federalnej wyłącza się dochód ze źródeł i składników majątku znajdujących się w Zjednoczonym Królestwie, który na mocy niniejszej umowy może być opodatkowany w Zjednoczonym Królestwie [...]; jednakże zyski, o których mowa w art. VIII ust. 1, podlegają wyłączeniu tylko wtedy, gdy są opodatkowane w Zjednoczonym Królestwie. Republika Federalna zachowuje jednak prawo do uwzględnienia, na potrzeby ustalenia stawki podatku, wyliczonych w ten sposób z podstawy opodatkowania składników dochodu lub majątku.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

7

W – spółka akcyjna, której siedziba i zarząd znajdują się w Niemczech – prowadzi bank obracający papierami wartościowymi. W sierpniu 2004 r. spółka W otworzyła oddział w Zjednoczonym Królestwie. Ze względu na to, że oddział ten nie osiąga zysków, spółka W zamknęła go w pierwszej połowie 2007 r., w związku z czym poniesionych przez ten zakład strat nie można było w Zjednoczonym Królestwie przenieść do celów podatkowych na kolejne okresy rozliczeniowe.

8

Gdy urząd skarbowy B odmówił uwzględnienia owych strat na potrzeby ustalenia kwoty należnej od spółki W Niemczech z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od działalności gospodarczej za rok podatkowy 2007, spółka ta wniosła skargę do Hessisches Finanzgericht (sądu ds. finansowych w Hesji, Niemcy). Wyrokiem z dnia 4 września 2018 r. sąd ten uwzględnił ową skargę.

9

Urząd skarbowy B wniosł od tego wyroku skargę rewizyjną do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy), będącego sądem odwoławczym.

10

Sąd ten zauważył, że chociaż spółka W podlega w Niemczech opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od całości swoich dochodów zgodnie z § 1 ust. 1 i 2 KStG, to straty poniesione przez jej stały zakład w Zjednoczonym Królestwie są wyliczone z podstawy obliczenia podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. XVIII ust. 2 DBA, który zwalnia z tego podatku dochody zagraniczne. Sąd ten wskazuje, że to samo dotyczy podatku od działalności gospodarczej, ponieważ przepisy Gewerbesteuerengesetz (ustawy o podatku od działalności gospodarczej) odsyła – na potrzeby obliczenia podstawy tego podatku – do przepisów dotyczących ustalenia zysków podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. W ocenie owego sądu względy te powinny prowadzić do uwzględnienia skargi rewizyjnej.

11

Sąd odwoławczy zastanawia się jednak, czy straty poniesionych przez stały zakład spółki W w Zjednoczonym Królestwie nie należy na potrzeby obliczenia podatku należnego od tej spółki w Niemczech uwzględnić na podstawie swobody przedsiębiorczości. Zdaniem owego sądu orzecznictwo Trybunału, w szczególności wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), nie daje bowiem jednoznacznej odpowiedzi na to pytanie w szczególnym przypadku, w którym zwolnienie dochodu zagranicznego przewiduje umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na wypadek udzielenia na to pytanie odpowiedzi twierdzącej sąd odwoławczy zastanawia się również, na jakich warunkach straty poniesione przez zagraniczny stały zakład należy uznać za „ostateczne” w rozumieniu tego orzecznictwa, jak należy ustalić wysokość tych strat i czy obowiązek ich uwzględnienia istnieje również w przypadku podatku od działalności gospodarczej.

12

W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. 43 [WE] w związku z art. 48 [WE] (obecnie art. 49 [TFUE] 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 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, za pośrednictwem tego zakładu nie są już uzyskiwane żadne wpływy, w związku z czym

nie ma już możliwości uwzględnienia strat w tym państwie członkowskim (straty »ostateczne«), również wtedy, gdy odnośne przepisy prawa przewidują zwolnienie zysków i strat na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między obioma państwami członkowskimi?

2)

W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 43 [WE] w związku z art. 48 [WE] (obecnie art. 49 [TFUE] w związku z art. 54 [TFUE]) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie również przepisom ustawy o podatku od działalności gospodarczej, które zabraniają spółce będącej rezydentem odliczenia od podlegającego opodatkowaniu zysku z działalności gospodarczej strat »ostatecznych«, 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 straty »ostateczne«, o których mowa w pytaniu pierwszym, jeżeli istnieje przynajmniej teoretyczna możliwość, że spółka znów otworzy w odnośnym państwie członkowskim stały zakład, od którego zysków można by ewentualnie odliczyć wcześniejsze straty?

4)

W przypadku udzielenia na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzi twierdzącej: czy stratami »ostatecznymi«, o których mowa w pytaniu pierwszym i które podlegają uwzględnieniu przez państwo siedziby 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, jak spółka mogłaby określić w odnośnym państwie położenia stałego zakładu, gdyby uwzględnienie strat nie było tam wykluczone?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

13

Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zwraca się w istocie do Trybunału o wyjaśnienie, czy art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, w ramach którego spółka będąca rezydentem tego państwa nie może odliczyć od swojego podlegającego opodatkowaniu zysku ostatecznych strat poniesionych przez jej stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim, w przypadku gdy państwo członkowskie rezydencji zrzekło się na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodów tego stałego zakładu.

14

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału w przypadku spółek utworzonych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mających statutowe siedziby, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej swoboda przedsiębiorczości zagwarantowana w art. 49 i 54 TFUE obejmuje prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 15).

15

Nawet jeżeli 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 lub spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem. Uwagi te odnoszą się również do sytuacji, gdy – jak w niniejszym wypadku – spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działalność w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 16, 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

16

W niniejszym wypadku z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że zgodnie z § 1 ust. 1 i 2 KStG spółki, których zarząd lub siedziba znajdują się w Niemczech, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych od całości swoich dochodów. Jednakże stosownie do postanowień DBA w przypadku gdy spółka, której zarząd lub siedziba znajdują się w Niemczech, prowadzi w Zjednoczonym Królestwie działalność przemysłową lub handlową za pośrednictwem stałego zakładu, zyski, które można przypisać temu stałemu zakładowi, są wyliczone z podstawy podatku dochodowego od osób prawnych należnego od tej spółki w Niemczech, bez uszczerbku dla możliwości uwzględnienia ich przez to państwo członkowskie na potrzeby ustalenia stawki podatku, pod warunkiem że podlegają one opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie. To samo dotyczy, symetrycznie, strat, które można przypisać takiemu stałemu zakładowi.

17

W takiej sytuacji spółkom będącym rezydentami przysuguje przy ustalaniu ich podlegającego opodatkowaniu dochodu korzyść podatkowa polegająca na umożliwieniu im uwzględnienia strat ponoszonych przez stały zakład będący rezydentem. Wykluczenie tej możliwości w odniesieniu do strat ponoszonych przez stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim wprowadza odmienne traktowanie, które może zniechęcać spółkę będącą rezydentem do prowadzenia działalności za pośrednictwem takiego stałego zakładu (zob. podobnie wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

18

Taka różnica w traktowaniu jest dopuszczalna tylko wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub gdy jest ona uzasadniona nadrzędnym względem interesu ogólnego i proporcjonalna do niego (zob. podobnie 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).

19

Z orzecnictwa Trybunału wynika, że porównywalność sytuacji wewnętrznej z sytuacją transgraniczną należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (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).

20

Co się tyczy środków przewidzianych przez dane państwo członkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków spółki będącej rezydentem lub jego ograniczenia, spółki posiadającej stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim co do zasady nie znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółek posiadających stały zakład będący rezydentem (zob. podobnie 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).

21

Inaczej jest wtedy, gdy krajowe przepisy podatkowe same zrównują te dwie kategorie zakładów do celów uwzględniania ponoszonych przez nie strat i osiągniętych przez nie zysków (zob. 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).

22

Gdy natomiast państwo członkowskie, którego dana spółka jest rezydentem, na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zrezygnowało z wykonywania przysługującego mu prawa do opodatkowania w odniesieniu do dochodów niebędącego rezydentem stałego zakładu tej spółki znajdującego się w innym państwie członkowskim, sytuacja spółki będącej rezydentem, która posiada taki stały zakład, nie jest, ze względu na środki przyjęte przez to pierwsze państwo członkowskie w celu zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu zysków lub jego ograniczenia oraz, symetrycznie, zapobiegania podwójnemu odliczaniu strat po stronie spółek będących rezydentami lub jego ograniczenia, porównywalna z sytuacją spółki będącej rezydentem, która posiada stały zakład będący rezydentem (zob. podobnie wyroki: z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, pkt 65).

23

Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), do którego odwołuje się sąd odsyłający, nie podważa wniosku.

24

Prawdą jest, że w owym wyroku Trybunał orzekł w odniesieniu do strat, które można było przypisać stałemu zakładowi niebędącemu rezydentem, który zaprzestał wszelkiej działalności i którego strat nie można już było odliczyć od jego zysku podlegającego opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym prowadzi swą działalność, że sytuacja spółki będącej rezydentem posiadającej taki zakład nie jest odmienna od sytuacji spółki będącej rezydentem posiadającej stały zakład będący rezydentem pod względem celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu odliczaniu strat. Dodał on, że zdolność 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, w związku z czym te dwie sytuacje są w tym względzie porównywalne (wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r.,

25

Jednakże w tamtej sprawie państwo czonkowskie, którego rezydentem była spółka, dająca uwzględnienia ostatecznych strat poniesionych przez jej stały zakład niebędący rezydentem, nie zrzekło się przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodów owego zakładu w drodze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Owo państwo czonkowskie zdecydowało bowiem jednostronnie, z wyjątkiem przypadku wybrania przez daną spółkę systemu międzynarodowego opodatkowania, że nie będzie uwzględniała zysków osiągniętych przez niebędące rezydentami stałe zakłady spółek będących rezydentami oraz ponoszonych przez te zakłady strat, mimo że byłoby ono do tego uprawnione, co stanowi sytuację odmienną od rozpatrywanej.

26

W niniejszym wypadku z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że Republika Federalna Niemiec na mocy DBA zrzekła się prawa do opodatkowania zysków osiągniętych przez stałe zakłady znajdujące się w Zjednoczonym Królestwie, za pośrednictwem których spółki będące rezydentami prowadzi działalność przemysłową lub handlową. To samo dotyczy, symetrycznie, uwzględniania odnotowywanych przez te zakłady strat.

27

Z uwagi na to, że Republika Federalna Niemiec – na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – zrzekła się przysługującego jej prawa do opodatkowania w odniesieniu do zysków osiągniętych przez taki stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim oraz ponoszonych przez niego strat, spółka będąca rezydentem, która posiada taki zakład, nie znajduje się w sytuacji porównywalnej z sytuacją spółki będącej rezydentem, która posiada stały zakład znajdujący się w Niemczech, pod względem celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu zysków lub jego ograniczaniu oraz, symetrycznie, zapobieganiu podwójnemu uwzględnianiu strat lub jego ograniczaniu.

28

W związku z tym w sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym nie można stwierdzić żadnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 49 i 54 TFUE.

29

W świetle powyższych rozważań na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, w ramach którego spółka będąca rezydentem tego państwa nie może odliczyć od swojego podlegającego opodatkowaniu zysku ostatecznych strat poniesionych przez jej stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim, w przypadku gdy państwo czonkowskie rezydencji zrzekło się na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodów tego stałego zakładu.

W przedmiocie pytań od drugiego do piątego

30

Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na

pytania od drugiego do piątego.

W przedmiocie kosztów

31

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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie systemowi podatkowemu państwa członkowskiego, w ramach którego spółka będąca rezydentem tego państwa nie może odliczyć od swojego podlegającego opodatkowaniu zysku ostatecznych strat poniesionych przez jej stały zakład znajdujący się w innym państwie członkowskim, w przypadku gdy państwo członkowskie rezydencji zrzekło się na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługującego mu prawa do opodatkowania dochodów tego stałego zakładu.

Podpisy

(*1) Język postępowania: niemiecki.