

Sprawa C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

przeciwko

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof)

Swoboda przedsiębiorczości – Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) – Przepisy podatkowe – Traktowanie pod względem podatkowym strat poniesionych przez stały zakład położony w jednym z państw członkowskich EOG i należący do spółki mającej swój statutowy siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej

Streszczenie wyroku

1. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swoboda przedsiębiorczości – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE; porozumienie EOG, art. 31)

2. *Umowy międzynarodowe – Porozumienie tworzące Europejski Obszar Gospodarczy – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(porozumienie EOG, art. 31)

1. Przepisy traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości sprzeciwiają się temu, by państwo członkowskie pochodzenia nakładało ograniczenia na podejmowanie działań w innym państwie członkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spółkę zarejestrowaną na podstawie jego przepisów. Za takie ograniczenia należy uznać wszelkie działania, które uniemożliwiają, utrudniają lub ograniczają atrakcyjność korzystania z tej swobody. Zasady te znajdują również zastosowanie w sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działania w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu.

(por. pkt 29–31)

2. Artykuł 31 porozumienia EOG nie sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który dopuszcza uwzględnienie strat poniesionych przez stały zakład położony w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym ma siedzibę spółka, któremu podlega ów zakład, przy obliczaniu podatku dochodowego tej spółki, przewiduje podatkowe doliczenie tych strat w chwili, w której ów stały zakład osiągnie zyski, w sytuacji gdy państwo, w którym znajduje się ów stały zakład, nie przyznaje żadnego prawa do przenoszenia strat poniesionych przez stały zakład należący do spółki mającej siedzibę w innym państwie członkowskim oraz gdy na podstawie konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy dwoma zainteresowanymi państwami dochody takiego podmiotu są zwolnione z podatku w państwie, w którym spółka, której podmiot ten podlega, ma swoją siedzibę.

Owszem taki system podatkowy zawiera ograniczenie prawa ustanowionego w art. 31 porozumienia EOG, ponieważ sytuacja podatkowa spółki mającej statutowy siedzibę w jednym państwie członkowskim i posiadającej stały zakład w innym państwie członkowskim jest mniej

korzystna, niż byaby, w przypadku gdyby zakład ten był połączony w pierwszym państwie członkowskim. W rzeczywistości bowiem o ile wszystkie straty zarejestrowane przez stały zakład połączony w innym państwie członkowskim są w pierwszej chwili odliczane od zysków osiągniętych przez spółkę, której podlega ów zakład w ramach opodatkowania tej spółki w pierwszym państwie członkowskim oraz że czyni to, owo państwo członkowskie przyznaje korzyść podatkową w taki sam sposób, jakby ów stały zakład był połączony w terenie kraju, to jednak dokonując później doliczenia strat rzeczonoego stałego zakładu do podstawy opodatkowania spółki, której podlega, ponieważ zakład ten osiągnął zyski, krajowy system podatkowy cofnął korzyść podatkową, poddając w ten sposób spółki będące rezydentami i posiadające stałe zakłady w pierwszym państwie członkowskim mniej korzystnemu traktowaniu pod względem podatkowym niż spółki będące rezydentami i posiadające stałe zakłady na terenie kraju. Z powodu tej różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym spółka będąca rezydentem mogłaby zostać zniechęcona do dalszego wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu połączonego w innym państwie członkowskim.

Jednakże ograniczenie takie jest uzasadnione konieczności zagwarantowania spójności systemu podatkowego. W tym zakresie doliczenie strat przewidziane przez sporny system podatkowy nie może zostać oderwane od wcześniejszego ich uwzględnienia. Owo doliczenie w przypadku spółki mającej stały zakład połączony w innym państwie, w stosunku do którego państwo, którego ta spółka jest rezydentem, nie posiada żadnego prawa do opodatkowania, w rzeczywistości odzwierciedla symetryczną logikę. W związku z tym istnieje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy dwoma elementami spornego mechanizmu podatkowego, ponieważ rzeczono odliczenie stanowi logiczne uzupełnienie wcześniejszego przyznanego odliczenia. Co więcej, ograniczenie to jest odpowiednie dla osiągnięcia takiego celu w zakresie, w jakim działa ono w sposób całkowicie symetryczny, ponieważ tylko odliczone straty zostaną doliczone. Ponadto ograniczenie to jest rzeczywiście proporcjonalne do zamierzonego celu, ponieważ straty doliczane są jedynie do wysokości osiągniętego zysku.

Owej oceny nie podważa negatywny skutek wspomnianego systemu podatkowego oraz przepisów podatkowych państwa, w którym znajduje się stały zakład. Wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów rozdziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania. Kompetencja ta oznacza również, 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 połączonego w innym państwie członkowskim i należącego do spółki, której siedziba znajduje się na terytorium pierwszego państwa. Nawet przy założeniu, że negatywny skutek podatku ustanowionego w państwie, w którym znajduje się siedziba spółki, której podlega dany stały zakład, oraz podatku należnego w państwie, w którym znajduje się ów zakład, może prowadzić do ograniczenia swobody przedsiębiorczości, to jednak ograniczenie to można przypisać jedynie drugiemu z tych państw, ponieważ ograniczenie to wynika nie ze spornego systemu podatkowego, lecz z rozdziału kompetencji podatkowych dokonanego w zawartej pomiędzy owymi dwoma państwami umowie mającej na celu unikanie podwójnego opodatkowania.

Ocena, w świetle której ograniczenie wynikające z tego systemu podatkowego jest uzasadnione konieczności zagwarantowania spójności tego systemu, nie zostaje również podważona przez okoliczności, na które wskazuje sąd krajowy w trzecim pytaniu, iż spółka, do której należy przedmiotowy stały zakład, zbyła ów zakład oraz że zyski i straty osiągnięte przez ów stały zakład w trakcie jego istnienia wykazują ujemny wynik. W rzeczywistości doliczenie kwoty strat stałego zakładu do wyników spółki, do której należy ów zakład, jest związane w sposób

całkowicie nierozzerwalny i logiczny z ich wcześniejszym uwzględnieniem.

(por pkt 34–39, 42–46, 48, 49, 51–55; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 23 października 2008 r.(*)

Swoboda przedsiębiorczości – Porozumienie o Europejskim Obszarze Gospodarczym (EOG) – Przepisy podatkowe – Traktowanie pod względem podatkowym strat poniesionych przez stały zakład położony w jednym z państw członkowskich EOG i należący do spółki mającej swój statutowy siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej

W sprawie C-157/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 29 listopada 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 marca 2007 r., w postępowaniu:

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

przeciwko

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász, G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną oraz po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 lipca 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Finanzamt für Körperschaften III in Berlin przez J. P. Panthena oraz P. Lamprechta, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH przez J. Schönfelda, Rechtsanwalt,

– w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschke'go, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu belgijskiego przez A. Hubert, działając w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu rządu niderlandzkiego przez C. Wissels oraz C. ten Dam, działające w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez Z. Bryanston-Cross, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez M. R. Hilla, barrister,
 - w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładowi art. 31 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994 L 1, s. 3, zwane dalej „porozumieniem o EOG”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (zwanym dalej „Finanzamt”) a Krankenhaus Ruhesitz AM Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (zwanym dalej „KR Wannsee”) w przedmiocie traktowania w Niemczech pod względem podatkowym strat poniesionych przez stały zakład położony w Austrii, należący do KR Wannsee.

Ramy prawne

Prawo międzynarodowe

- 3 Artykuł 6 porozumienia o EOG stanowi:

„Bez uszczerbku dla przyszłego rozwoju orzecznictwa postanowienia niniejszego Porozumienia, w zakresie, w jakim są one co do istoty tożsame z odpowiednimi zasadami Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą, Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Węgla i Stali oraz aktami przyjętymi w zastosowaniu tych dwóch traktatów, podlegają w zakresie ich wykonania i stosowania wykładni zgodnej z odpowiednimi orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich wydanymi przed datą podpisania niniejszego Porozumienia”.

- 4 Artykuł 31 porozumienia o EOG ma następujące brzmienie:

„1. W ramach postanowień niniejszego Porozumienia zakazane są wszelkie ograniczenia swobody przedsiębiorstwa obywateli państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] i państw [Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA)] na terytorium któregośkolwiek z tych państw. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli jednego z państw członkowskich [Wspólnoty Europejskiej] lub państw EFTA ustanowionych na terytorium któregośkolwiek z tych państw.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału 4 swoboda przedsiębiorstwa obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu artykułu 34 akapit drugi,

na warunkach ustanowionych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli.

[...]"

5 Artykuł 34 akapit drugi porozumienia o EOG stanowi:

„Przez »spółki« rozumie się spółki prawa cywilnego lub handlowego, w tym także spółdzielnie, oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem spółek, których działalność nie jest nastawiona na osiągnięcie zysków”.

6 Umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz podatku od działalności gospodarczej i nieruchomości zawarta pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w dniu 4 października 1954 r. (BGBl. 1955 II, s. 749), zmieniona umową z dnia 8 lipca 1992 r. (BGBl. 1994 II, s. 122, zwaną dalej „umową niemiecko-austriacką”), przewiduje w art. 4, że:

„1) Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw osiąga przychód jako osoba prowadząca lub wspólnie prowadząca przedsiębiorstwo przemysłowe lub handlowe, którego działalność rozciąga się na terytorium innego umawiającego się państwa, prawo do opodatkowania tych przychodów tylko wtedy należy będzie do kompetencji innego umawiającego się państwa, o ile przychody te pochodzą ze stałego zakładu położonego na jego terytorium.

2) W takim przypadku takiemu stałemu zakładowi zostaną przypisane przychody, które zakład ten mógłby osiągnąć, gdyby był on niezależnym przedsiębiorstwem wykonującym identyczny lub podobny działalność w identycznych lub podobnych warunkach, w sposób zupełnie niezależny od przedsiębiorstwa, którego jest stałym zakładem.

3) W rozumieniu niniejszej umowy, wyrażenie „stały zakład” oznacza stałe umiejscowienie działalności przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, gdzie owo przedsiębiorstwo wykonuje całość lub część swojej działalności.”

7 Artykuł 15 umowy niemiecko-austriackiej stanowi:

„1) Państwo zamieszkania lub siedziby nie ma prawa do opodatkowywania, wówczas gdy prawo to zostało przyznane drugiemu państwu członkowskiemu na podstawie artykułów poprzedzających.

[...]

3) Ustęp pierwszy nie ma zastosowania, jeżeli państwo miejsca zamieszkania lub siedziby opodatkowuje dochody lub składniki majątku, co należy do jego kompetencji, stosując stawki podatków odpowiadające wszystkim dochodom lub całemu majątkowi podatnika.”

8 Artykuł 12 lit. b) protokołu z dnia 24 sierpnia 2000 r. do umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatku dochodowego i majątkowego oraz podatku od działalności gospodarczej i nieruchomości zawartej pomiędzy Republiką Federalną Niemiec i Republiką Austrii w dniu 4 października 1954 r. (BGBl. 2002 II, s. 734), stanowi, że straty osiągnięte począwszy od roku 1998 są uwzględniane na zasadzie wzajemności w państwie członkowskim, w którym znajduje się odnośny stały zakład. Przepis ten ma następujące brzmienie:

„Jeżeli osoba będąca rezydentem niemieckim poniesła począwszy od roku 1990 (1989/1990)

straty poniesione z tytułu stałego zakładu w Austrii, straty poniesione do roku 1997 (1996/1997) w szczególności są uwzględniane zgodnie z postanowieniami § 2a ust. 3 Einkommensteuergesetz [niemieckiej ustawy o podatku dochodowym] (BGBl. 1988 I, s. 1093, zwanej dalej „EstG”). Poczwszy od roku podatkowego 1994 nie stosuje się uwzględniania początkowo odliczonych kwot na podstawie § 2a ust. 3 zdanie trzecie EstG. Ponieważ na podstawie tych przepisów nie jest możliwe podatkowe uwzględnienie w Niemczech z uwagi na ostateczny charakter opodatkowania i niemożliwość ponownego wszczęcia postępowania na skutek wygaśnięcia terminu wyznaczonego na ustalenie podatku, uwzględnienie jest możliwe w Austrii w postaci odliczenia strat. Straty poniesione począwszy od roku 1998 (1997/1998) będą uwzględniane w państwie, w którym znajduje się stały zakład, na zasadzie wzajemności. Zasady te są stosowane tylko wtedy, gdy nie prowadzą one do podwójnego uwzględnienia strat.

Prawo niemieckie

9 Paragraf 2 ust. 1 Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionsgesetz) [ustawy dotyczącej przepisów podatkowych stosowanych do inwestycji przedsiębiorstw niemieckich za granicą] z dnia 18 sierpnia 1969 r. (BGBl 1969 I, s. 1211, zwanej dalej „AIG”), obowiązujący w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych w postępowaniu przed sądem krajowym, brzmi następująco:

„W przypadku, gdy na podstawie umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania należy zwolnić podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu z podatku dochodowego dotyczącego wyników osiągniętych przez zakład przemysłowy lub handlowy mający siedzibę za granicą, należy na wniosek podatnika odliczyć przy obliczaniu całkowitej kwoty dochodów stratę wynikającą z tych wyników, zgodnie z przepisami krajowego prawa podatkowego w przypadku, gdyby strata ta mogła zostać skompensowana lub odliczona przez podatnika, jeżeli dochody te nie mogłyby być zwolnione, oraz w przypadku, gdy przekracza ona dodatni przychód z działalności przemysłowej lub handlowej pochodzący z innych zakładów usytuowanych w tym samym zagranicznym państwie, zwolniony na podstawie tejże umowy. Ponieważ nie wiążą się to z kompensatą strat, jej odliczenie jest dopuszczalne w razie zaistnienia przesłanek ustalonych w § 10d EstG. Kwota odliczona na podstawie zdania pierwszego i drugiego powinna być ponownie uwzględniona przy obliczaniu całkowitej kwoty dochodów za dany okres podatkowy, w sytuacji gdy w kolejnych okresach podatkowych osiągnięty zostanie całkowity dodatni przychód z działalności przemysłowej lub handlowej stałych zakładów usytuowanych w tym zagranicznym państwie, ponieważ ów dodatni przychód jest zwolniony na podstawie rzeczony konwencji. Zdanie trzecie nie stosuje się, gdy podatnik wykazuje, że w świetle właściwych dla niego przepisów wydanych przez zagraniczne państwo może odliczyć te straty jedynie od wyniku za rok podatkowy, w którym osiągnięto stratę.”

10 Od roku 1990 zasady dotyczące prawa do odliczenia znajdują się w § 2 EStG.

Prawo austriackie

11 Do 1988 r. prawo austriackie nie przewidywało przenoszenia strat poniesionych przez spółki podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, to jest przez stałe zakłady należące do spółek połączonych na terytorium innego państwa niż Republika Austrii. Dopiero w 1989 r. w Austrii zostało wprowadzone odliczenie strat poniesionych przez stałe zakłady również w odniesieniu do strat osiągniętych przed 31 grudnia 1988 r. w trakcie 7 lat poprzedzających.

12 Niemniej jednak takie przeniesienie strat poniesionych przez stałe zakłady położone na terytorium Republiki Austrii i należące do spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim, to znaczy przez podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi

podatkowemu, zostało dopuszczone jedynie wówczas, gdy dane przedsiębiorstwo nie osiągnęło w ogóle, to znaczy biorąc pod uwagę wszystkie dochody, żadnych dochodów. W związku z tym straty poniesione przez stały zakład mający siedzibę w Austrii mogły być uwzględniane jedynie wówczas, gdy są one wyższe od przychodów osiągniętych poza ramami ograniczonego obowiązków podatkowych. Ponadto takie odliczenie jest możliwe jedynie o ile straty zostały ustalone w oparciu o prawidłowo księgowo i nie zostały uwzględnione w ramach opodatkowania w trakcie poprzedzających lat podatkowych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13 KR Wannsee, druga strona postępowania kasacyjnego, jest spórką z ograniczoną odpowiedzialnością z siedzibą w Niemczech, która, począwszy od 1982 r. do 1994 r., którego dotyczy spór, prowadziła w Austrii stały zakład. Do 1990 r. skarżąca poniosła z tytułu prowadzenia tego zakładu straty w rocznej wysokości 2 467 407 DEM, z tego 36 295 DEM za ten rok.

14 Na wniosek KR Wannsee rzeczone straty zostały uwzględnione przez Finanzamt, strona wnosząca kasację, przy obliczaniu podstawy opodatkowania tej spółki, to znaczy w stosunku do zysków osiągniętych w Niemczech przez tę spółkę w trakcie okresów podatkowych przypadających na lata od 1982 do 1990.

15 Pomiędzy 1991 i 1994 KR Wannsee osiągnęła w stałym zakładzie położonym w Austrii zyski wynoszące 1 191 672 DEM, z czego 746 828 DEM w roku 1994, którego dotyczy postępowanie przed sądem krajowym.

16 Zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami niemieckiego prawa podatkowego Finanzamt doliczył zyski osiągnięte w trakcie okresu przypadającego na lata od 1991 do 1994 przez stały zakład położony w Austrii do rocznej sumy przychodów osiągniętych przez KR Wannsee w Niemczech. W ten sposób Finanzamt a posteriori opodatkowała kwoty odliczone wcześniej w ramach opodatkowania krajowego z tytułu strat osiągniętych przez stały zakład położony w Austrii. W związku z tym w spornym roku podatkowym, to znaczy w roku 1994, podlegające opodatkowaniu dochody KR Wannsee zostały powiększone o zyski osiągnięte przez ów stały zakład w trakcie tego roku, to znaczy o kwotę 746 828 DEM.

17 KR Wannsee została opodatkowana w Austrii podatkiem od osób prawnych w roku 1992 i 1993, latach, w których jej stały zakład osiągał zyski. Przy opodatkowaniu nie zostały uwzględnione straty poniesione przez tę spółkę w ramach rzeczonych stałego zakładu. Z uwagi na fakt, że Republika Austrii tylko wtedy zezwala na odliczenie strat z tytułu podmiotu zależnego, gdy uwzględnienie strat nie byłoby możliwe w państwie, w którym ma siedzibę spółka do której należy stały zakład, oraz biorąc pod uwagę to, iż KR Wannsee osiągnęła zyski w Niemczech w latach 1982-1990, odmówiono jej kompensaty poniesionych strat w latach 1992 i 1993.

18 Co się tyczy roku 1994, stały zakład KR Wannsee powinien, zgodnie z austriackimi przepisami podatkowymi, stanowić przedmiot opodatkowania zysków osiągniętych w trakcie tego roku. Niemniej jednak za ten rok nie nałożono w Austrii żadnego podatku z tytułu podatku od osób prawnych, w przeciwieństwie do tego, co miało miejsce w latach 1992 i 1993.

19 W następstwie decyzji Finanzamt, w której ustalono całość dochodów osiągniętych przez KR Wannsee w Niemczech z uwzględnieniem zysków osiągniętych przez jej stały zakład położony w Austrii, spółka ta zaskarżyła decyzję o opodatkowaniu dotyczącą lat 1992-1994, domagając się odliczenia sum wliczonych do podstawy opodatkowania ustalonej w Niemczech. KR Wannsee uzasadniła swoją skargę podnosząc, że w związku z ograniczeniem w Austrii do siedmiu lat przenoszenia strat, wliczenie tych sum na podstawie przepisów AIG było sprzeczne z

prawem.

20 Finanzgericht Berlin oddali? skarg? na decyzje o opodatkowaniu dotycz?ce lat 1992 i 1993 wniesion? przez KR Wannsee. Jednak?e s?d ten uzna? skarg? skierowan? przeciwko decyzji o opodatkowaniu dotycz?cej 1994 r.

21 Bundesfinanzhof, rozpoznaj?cy spraw? jako s?d ostatniej instancji na podstawie kasacji dotycz?cej doliczenia dokonanego w roku podatkowym 1994 wniesionej przez Finanzamt Berlin, ma zastrzeżenia co do zgodno?ci uregulowania krajowego z prawem wspólnotowym.

22 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„1) Czy art. 31 [porozumienia EOG] sprzeciwia si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, zgodnie z którym osoba maj?ca siedzib? i podlegaj?ca nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu w tym pa?stwie cz?onkowskim mo?e co prawda pod pewnymi warunkami na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dokona? odliczenia strat zwolnionych od podatku dochodowego pochodz?cych ze sta?ego zak?adu w innym pa?stwie cz?onkowskim

– jednak?e na podstawie którego kwoty podlegaj?ce odliczeniu powinny by? ponownie dodane w danym okresie podatkowym przy obliczaniu ca?kowitej kwoty dochodów, je?eli w trakcie jednego z kolejnych okresów podatkowych sta?y zak?ad po?o?ony w innym pa?stwie cz?onkowskim osi?gnie dodatni wynik wynikaj?cy z przychodów z dzia?alno?ci handlowej, podlegaj?cy zwolnieniu na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania,

– czyba ?e podatnik wyka?e, i? na podstawie znajduj?cych do niego zastosowanie przepisów innego pa?stwa cz?onkowskiego nie mo?na „co do zasady” korzysta? z odliczenia strat w innych latach ni? rok poniesienia straty, co nie ma miejsca, gdy owo inne pa?stwo otwiera jednak w sposób ogólny mo?liwo?? odliczenia strat, jednak w konkretnej sytuacji, w której znajduje si? podatnik, nie jest to mo?liwe?

2) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej, czy okoliczno??, i? ograniczenia dotycz?ce odliczania strat w innym pa?stwie cz?onkowskim (ni? pa?stwo ?ród?a dochodów) naruszaj? art. 31 [porozumienia EOG], poniewa? stawiaj? one podatnika podlegaj?cego w tym pa?stwie ograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu z tytu?u przychodów pochodz?cych ze sta?ego zak?adu w mniej korzystnej sytuacji ni? podatników podlegaj?cych nieograniczonemu obowi?zkowi podatkowemu, ma wp?yw na sytuacj? pa?stwa siedziby?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdz?cej równie? na drug? cz??? pytania: czy pa?stwo siedziby musi zrezygnowa? z uzupe?niaj?cego opodatkowania strat pochodz?cych ze sta?ego zak?adu za granic?, je?eli w przeciwnym wypadku nie mog?yby one zosta? odliczone w ?adnym pa?stwie cz?onkowskim, poniewa? dzia?alno?? sta?ego zak?adu w innym pa?stwie cz?onkowskim zosta?a zako?czona?”

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W kwestii w?a?ciwo?ci art. 31 porozumienia EOG

23 Tytu?em wst?pu nale?y podnie??, i? w okresie pomi?dzy 1 stycznia a 31 grudnia 1994 r. do stosunków pomi?dzy Republik? Federaln? Niemiec a Republik? Austrii mia?y zastosowanie postanowienia porozumienia EOG dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci, poniewa? przyst?pienie drugiego z wymienionych pa?stw do Unii Europejskiej nast?pi?o w dniu 1 stycznia 1995 r.

24 W odniesieniu do zakresu tych postanowie? Trybuna? orzek?, ?e przepisy zakazuj?ce wszelkich ogranicze? swobody przedsi?biorczo?ci zawarte w art. 31 porozumienia o EOG s? to?same z przepisami zawartymi w art. 43 traktatu (zob. wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Rec. s. I?2107, pkt 49). Trybuna? wyja?ni? równie?, ?e w przedmiotowej dziedzinie zasady wynikaj?ce z porozumienia EOG oraz z traktatu WE powinny by? interpretowane w sposób jednolity (zob. wyroki z dnia 23 wrze?nia 2003 r. w sprawie C?452/01 Ospelt i Schlössle Weissenberg, Rec. s. I?9743, pkt 29, oraz z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C?286/02 Bellio F.lli, Rec. s. I?3465, pkt 34).

25 Je?eli chodzi o mo?liwo?? zastosowania art. 31 porozumienia EOG do okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym, rz?d niemiecki podnosi, ?e z uwagi na okoliczno??, i? w trakcie wszystkich lat, których dotyczy odliczenie strat, to znaczy lat 1982?1990, porozumienie EOG jeszcze nie obowi?zywa?o, sporny mechanizm podatkowy nie mo?e by? oceniany z punktu widzenia tego artyku?u, poniewa? momentem w?a?ciwym dla ustalenia maj?cych zastosowanie przepisów jest moment pierwotnego odliczenia strat.

26 W tym zakresie nale?y zauwa?y?, ?e, bez wzgl?du na podkre?lon? w ten sposób okoliczno?? faktyczn?, elementem, który powinien zosta? oceniony przez Trybuna? nie jest odliczenie strat, lecz doliczenie dokonane na p?aszczy?nie podatkowej, oraz to, i? doliczenie to zosta?o dokonane w 1994 r. Poniewa? porozumienie EOG wesz?o w ?ycie w dniu 1 stycznia 1994 r., sporny w post?powaniu przed s?dem krajowym mechanizm podatkowy mo?e by? rozpatrywany w ?wietle art. 31 tego porozumienia.

W kwestii istnienia ograniczenia prawa ustanowionego w art. 31 porozumienia EOG

27 W pytaniach prejudycjalnych, które nale?y rozpatrywa? ??cznie, s?d krajowy zastanawia si? nad tym, czy art. 31 porozumienia EOG sprzeciwia si? krajowemu systemowi podatkowemu, który dopuszczaj?c uwzgl?dnienie strat poniesionych przez sta?y zak?ad po?o?ony w pa?stwie cz?onkowskim innym ni? pa?stwo, w którym ma siedzib? spółka, któremu podlega ów zak?ad, przy obliczaniu podatku dochodowego tej spółki, przewiduje podatkowe doliczenie tych strat w chwili, w której ów sta?y zak?ad osi?gnie zyski, w sytuacji gdy pa?stwo, w którym znajduje si? ów sta?y zak?ad, nie przyznaje ?adnego prawa do przenoszenia strat poniesionych przez sta?y zak?ad nale??cy do spółki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim oraz gdy na podstawie konwencji zmierzaj?cej do unikania podwójnego opodatkowania zawartej pomi?dzy dwoma zainteresowanymi pa?stwami, dochody takiego podmiotu s? zwolnione z podatku w pa?stwie, w którym spółka, której podmiot ten podlega, ma swój siedzib?.

28 Nale?y przypomnie?, ?e swoboda przedsi?biorczo?ci obejmuje, przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty Europejskiej, prawo wykonywania dzia?alno?ci w innych pa?stwach cz?onkowskich za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u lub agencji (zob. wyroki z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 35, z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C?141/99 AMID, Rec. s. I?11619, pkt 20, oraz ww. w sprawie Keller Holding, pkt 29).

29 Trybuna? podkre?li? równie?, ?e nawet je?li, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy traktatu

dotyczy?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak równie? sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia nak?ada?o ograniczenia na podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim przez jednego z jego obywateli lub przez spó?k? za?o?on? na podstawie jego przepisów (zob. wyroki z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?264/96 ICI, Rec. s. I?4695, pkt 21; oraz z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C?298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. s. I?10451, pkt 33).

30 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, za takie ograniczenia nale?y uzna? wszelkie dzia?ania, które uniemo?liwiaj?, utrudniaj? lub ograniczaj? atrakcyjno?? korzystania z tej swobody (zob. wyroki z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C?55/94 Gebhard, Rec. s. I?4165, pkt 37, oraz z dnia 5 pa?dziernika 2004 r. w sprawie C?442/02 CaixaBank France, Rec. s. I?8961, pkt 11).

31 Zasady te znajduj? równie? zastosowanie w sytuacji, gdy spó?ka maj?ca siedzib? w pa?stwie cz?onkowskim wykonuje dzia?alno?? w innym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem sta?ego zak?adu (zob. wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C?414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I?3601, pkt 20).

32 Je?eli chodzi o skutki niemieckiego systemu podatkowego z punktu widzenia prawa wspólnotowego, to z punktu 23 ww. wyroku w sprawie Lidl Belgium wynika, ?e przepisy pozwalaj?ce na uwzgl?dnienie strat sta?ego zak?adu przy ustalaniu wyniku finansowego i obliczeniu podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu spó?ki, której podlega ów zak?ad, stanowi korzy?? podatkow?. Przyznanie b?d? odmowa przyznania korzy?ci z tytu?u sta?ego zak?adu po?o?onego w innym pa?stwie cz?onkowskim ni? to, w którym ma siedzib? rzeczona spó?ka, mo?e w zwi?zku z tym zosta? uznane za element mog?cy mie? wp?yw na swobod? przedsi?biorczo?ci.

33 Oczywi?cie, w przeciwie?stwie do uregulowania stanowi?cego przedmiot ww. wyroku w sprawie Lidl Belgium, sporny w sprawie przed s?dem krajowym niemiecki system podatkowy przewiduje uwzgl?dnienie w wyniku finansowym spó?ki maj?cej siedzib? w Niemczech, której podlega sta?y zak?ad po?o?ony w Austrii, strat poniesionych przez ów sta?y zak?ad.

34 W rzeczywisto?ci bowiem, tak jak to zosta?o podniesione w pkt 14 niniejszego wyroku, wszystkie straty zarejestrowane przez sta?y zak?ad po?o?ony w Austrii zosta?y w pierwszej chwili odliczone od zysków osi?gni?tych przez spó?k?, której podlega? ów zak?ad w ramach opodatkowania tej spó?ki w Niemczech.

35 Tym samym Republika Federalna Niemiec przyzna?a korzy?? podatkow? spó?ce b?d?cej rezydentem, której podlega? sta?y zak?ad po?o?ony w Austrii, w taki sam sposób, jakby ów sta?y zak?ad by? po?o?ony w Niemczech.

36 Niemniej jednak, dokonuj?c pó?niej doliczenia strat rzeczzonego sta?ego zak?adu do podstawy opodatkowania spó?ki, której podlega?, poniewa? zak?ad ten osi?gn?? zyski, niemiecki system podatkowy cofn?? ow? korzy?? podatkow?.

37 Pomimo ?e owo doliczenie nast?powao do wysoko?ci zysków osi?gni?tych przez sta?y zak?ad, to jednak z powy?szego wynika, ?e w ten sposób niemieckie przepisy podda?y spó?ki b?d?ce rezydentami i posiadaj?ce sta?e zak?ady w Austrii mniej korzystnemu traktowaniu pod wzgl?dem podatkowym ni? spó?ki b?d?ce rezydentami, posiadaj?ce sta?e zak?ady, które równie? s? rezydentami.

38 W takich okoliczno?ciach sytuacja podatkowa spó?ki maj?cej statutow? siedzib? w Niemczech i posiadaj?cej sta?y zak?ad w innym pa?stwie cz?onkowskim jest mniej korzystna ni?

byłaby w przypadku, gdyby zakon ten był podobny w Niemczech. Z powodu tej różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym spółka niemiecka może zostać zniechęcona do dalszego wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu podobnego w Austrii (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 25).

39 Należy stwierdzić, że sporny w postępowaniu przed sądem krajowym system podatkowy zawiera ograniczenie prawa ustanowionego w art. 31 porozumienia EOG.

W kwestii istnienia uzasadnienia

40 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej można dopuścić jedynie wtedy, gdy jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędną do jego osiągnięcia (zob. ww. wyrok w sprawie Lidl Belgium, pkt 27 i przywołane tam orzecznictwo).

41 Sąd krajowy w tym zakresie podkreśla okoliczność, iż dochody osiągnięte przez stały zakon podobny w Austrii są opodatkowane nie w Niemczech, to jest w państwie członkowskim siedziby spółki, do której ów zakon należy, lecz w Austrii zgodnie z postanowieniami umowy niemiecko-austriackiej.

42 W tej kwestii należy podnieść, że doliczenie strat przewidziane przez sporny w postępowaniu przed sądem krajowym niemiecki system podatkowy, nie może zostać oderwane od wcześniejszego ich uwzględnienia. Owo doliczenie, w przypadku spółki mającej stały zakon podobny w innym państwie, w stosunku do którego państwo, którego ta spółka jest rezydentem, nie posiada żadnego prawa do opodatkowania, w rzeczywistości odzwierciedla, tak jak podnosi sąd krajowy, symetryczną logikę. W związku z tym istnieje bezpośredni związek osobowy i przedmiotowy pomiędzy dwoma elementami spornego w postępowaniu przed sądem krajowym mechanizmu podatkowego, ponieważ rzeczne odliczenie stanowi logiczne uzupełnienie wcześniej przyznanego odliczenia.

43 Należy stwierdzić, że ograniczenie wynikające z przewidzianego w taki sposób doliczenia jest uzasadnione koniecznością zagwarantowania spójności niemieckiego systemu podatkowego.

44 W tym zakresie należy dodać, że takie ograniczenie jest odpowiednie dla osiągnięcia takiego celu, w zakresie, w jakim działa ono w sposób całkowicie symetryczny, ponieważ tylko odliczone straty zostaną doliczone.

45 Ponadto ograniczenie to jest rzeczywiście proporcjonalne do zamierzonego celu, ponieważ straty doliczane są jedynie do wysokości osiągniętego zysku.

46 Owej oceny nie podważa w niniejszej sprawie żaden skutek niemieckiego systemu podatkowego oraz austriackich przepisów podatkowych, spornych w postępowaniu przed sądem krajowym, na który zwraca uwagę sąd krajowy w ramach pierwszego i drugiego pytania.

47 Sąd krajowy wyjaśnia w tym zakresie, iż niemieckie przepisy podatkowe nie przewidują doliczenia takiego, jak doliczenie stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym, ponieważ podatnik wykazał, że znajdującego do niego zastosowanie przepisy w innym państwie, w którym ma on swoją siedzibę, nie zezwalają w sposób ogólny na skorzystanie z odliczenia w innych latach niż rok, w którym straty te zostały poniesione, co nie ma miejsca w przypadku, gdy państwo członkowskie co do zasady daje możliwość odliczenia strat, lecz z owego uprawnienia nie można skorzystać w konkretnej sytuacji, w której znajduje się ów podatnik. W sprawie przed sądem krajowym KR Wannsee znajduje się w sytuacji, w której niemożliwe jest uwzględnienie

przez austriackie organy podatkowe strat poniesionych w latach 1982-1990.

48 W kwestii tej należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wobec braku przepisów ujednolicających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określenia w sposób jednostronny lub w drodze umów kryteriów rozdziału kompetencji podatkowych, w szczególności w celu unikania podwójnego opodatkowania (zob. wyroki z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 54; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 52, z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 52).

49 Kompetencja ta oznacza również, 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 pożądanego w innym państwie członkowskim i należącego do spółki, której siedziba znajduje się na terytorium pierwszego państwa (zob. podobnie wyroki ww. w sprawie Columbus Container Services, pkt 51, oraz z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-293/06 Deutsche Shell, Zb.Orz. s. I-1129, pkt 42).

50 Trybunał orzekł bowiem, że swoboda działalności gospodarczej nie może być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego, w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych, skoro decyzje podejmowane przez spółkę w odniesieniu do ustalenia struktur gospodarczych za granicą mogą, w zależności od przypadku, być bardziej lub mniej korzystne dla takiej spółki (zob. ww. wyrok w sprawie Deutsche Shell, pkt 43).

51 Nawet przy założeniu, że negatywny skutek podatku ustanowionego w państwie, w którym znajduje się siedziba spółki, której podlega dany stały zakład, oraz podatku należnego w państwie, w którym znajduje się ów zakład, może prowadzić do ograniczenia swobody przedsiębiorczości, to jednak ograniczenie to można przypisać jedynie drugiemu z tych państw.

52 W takim przypadku ograniczenie to wynika nie ze spornego w postępowaniu przed sądem krajowym systemu podatkowego, lecz z rozdziału kompetencji podatkowych dokonanego w umowie niemiecko-austriackiej.

53 Ocena, w świetle której ograniczenie wynikające z tego systemu podatkowego jest uzasadnione konieczności zagwarantowania spójności tego systemu, nie zostaje podważona przez okoliczności, na które wskazuje sąd krajowy w trzecim pytaniu, i spółka, do której należy przedmiotowy stały zakład, zbyła ów zakład, oraz że zyski i straty osiągnięte przez ów stały zakład w trakcie jego istnienia wykazują ujemny wynik.

54 W rzeczywistości, o czym przypomniano w pkt 42 niniejszego wyroku, doliczenie kwoty strat stałego zakładu do wyników spółki, do której należy ów zakład jest związane w sposób całościowo nierozdzielny i logiczny z ich wcześniejszym uwzględnieniem.

55 Ze wszystkich powyższych rozważań wynika, że na pytania prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 31 porozumienia EOG nie sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który po tym jak dopuści uwzględnienie strat poniesionych przez stały zakład pożądanego w innym państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba spółki, której podlega ów zakład, przy obliczaniu podatku dochodowego tej spółki, przewidział podatkowe doliczenie rzeczonych strat w chwili, gdy ów stały zakład osiągnie zyski, podczas gdy państwo, w którym znajduje się ten stały zakład nie przyznaje żadnego prawa do przenoszenia strat poniesionych

przez stały zakład należący do spółki mającej siedzibę w innym państwie, a na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy dwoma zainteresowanymi państwami dochody takiego podmiotu są zwolnione z podatku w państwie, w którym spółka, do której należy ten podmiot, ma swoją siedzibę.

W przedmiocie kosztów

56 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 31 porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. nie sprzeciwia się krajowemu systemowi podatkowemu, który po tym jak dopuści uwzględnienie strat poniesionych przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba spółki, której podlega ów zakład, przy obliczaniu podatku dochodowego tej spółki, przewidział podatkowe doliczenie rzeczonych strat w chwili, gdy ów stały zakład osiągnie zyski, podczas gdy państwo, w którym znajduje się ten stały zakład nie przyznaje żadnego prawa do przenoszenia strat poniesionych przez stały zakład należący do spółki mającej siedzibę w innym państwie, a na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy dwoma zainteresowanymi państwami dochody takiego podmiotu są zwolnione z podatku w państwie, w którym spółka, do której należy ten podmiot, ma swoją siedzibę.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.