

Sprawa C-414/06

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Heilbronn

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

Swoboda przedsiębiorczości – Podatki bezpośrednio – Uwzględnienie strat poniesionych przez stałego zakład położony w państwie członkowskim i należący do spółki mającej statutowo siedzibę w innym państwie członkowskim

Streszczenie wyroku

1. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE, 56 WE)

2. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Postanowienia traktatu – Zakres stosowania*

(art. 43 WE)

3. *Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych*

(art. 43 WE)

1. Utworzenie i posiadanie w całości przez osobę fizyczną lub prawną mającego miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim stałego zakładu niemającego odrębnej osobowości prawnej położonego w innym państwie członkowskim podlegają przedmiotowemu zakresowi stosowania art. 43 WE. Zakładając, że system podatkowy wykluczający możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem od podstawy opodatkowania strat związanych z należącem do niej stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim wywiera skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, to skutki takie są nieuniknione konsekwencje ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i nie uzasadniają badania tego systemu podatkowego w świetle art. 56 WE.

(por. pkt 15, 16)

2. Postanowienia traktatu dotyczące swobody przedsiębiorczości, które sprzeciwiają się sytuacji, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działalności w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem, dotyczą również sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działalność w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu zdefiniowanego we wstąpiwej umowie podatkowej o unikaniu podwójnego opodatkowania, który stanowi autonomiczny pod względem podatkowym podmiot.

W istocie taka koncepcja stałego zakładu jako autonomicznego pod względem podatkowym podmiotu jest zgodna z praktyką przyjętą w prawie międzynarodowym w takim kształcie, jaki wynika z modelowej konwencji podatkowej opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD). Tymczasem w celu podziału kompetencji podatkowych nie bez racji państwa członkowskie powinny kierować się praktyką międzynarodową, a w szczególności modelowymi konwencjami opracowanymi przez ODCE.

(por. pkt 19–22)

3. Artykuł 43 WE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należycym do niej stałym zakładem położonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogły zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych.

Taki system podatkowy zawiera oczywiście ograniczenie swobody przedsiębiorcy, ponieważ sytuacja podatkowa spółki mającej statutową siedzibę w jednym państwie członkowskim i posiadającej stały zakład w innym państwie członkowskim jest mniej korzystna, niż byłaby w przypadku, gdyby zakład ten był położony w pierwszym państwie członkowskim. Z powodu tej różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym spółka będąca rezydentem może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim.

Jednakże taki system podatkowy może co do zasady być uzasadniony ze względu na konieczność zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi i ze względu na zapobieżenie ryzyku podwójnego uwzględnienia strat, które to względy razem wzięte są służyć służył celom zgodnym z traktatem i stanowi zatem nadrzędne względy interesu ogólnego, gdy system ten jest proporcjonalny do wspomnianych celów.

W odniesieniu do konieczności zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, państwo członkowskie państwu członkowskiemu, w którym znajduje się siedziba spółki, do której należy stały zakład, w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługiwałoby prawo opodatkowania zysków z działalności takiej jednostki. Toteż cel polegający na ochronie podziału władztwa podatkowego między dwoma zainteresowanymi państwami członkowskimi, który znajduje odzwierciedlenie w postanowieniach umowy, może uzasadniać system podatkowy taki jak ten będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, biorąc pod uwagę, że chroni on równowagę między prawem opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat. W tym względzie, jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznaje państwu członkowskiemu, w którym położony jest stały zakład, kompetencję opodatkowania jego dochodów, przyznanie spółce głównej możliwości wyboru uwzględnienia strat tego stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę, lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między zainteresowanymi państwami członkowskimi.

Jeżeli chodzi o ryzyko, że ta sama strata zostanie wykorzystana dwa razy, nie można wykluczyć, że spółka w państwie członkowskim, w którym znajduje się jej siedziba, uwzględni straty poniesione przez należącego do niej stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim i że mimo tego odliczenia te same straty zostaną uwzględnione w późniejszym czasie w państwie członkowskim, w którym położony jest stały zakład, gdy osiągnie on zyski, uniemożliwiając w ten sposób państwu członkowskiemu, w którym spółka główna ma siedzibę opodatkowanie tych

zysków.

(por. pkt 25, 26, 33, 36, 39, 42, 52–54; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 maja 2008 r.(*)

Swoboda przedsiębiorcy – Podatki bezpośrednie – Uwzględnienie strat poniesionych przez stały zakład położony w państwie członkowskim i należący do spółki mającej statutowy siedzibę w innym państwie członkowskim

W sprawie C-414/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 28 czerwca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 października 2006 r., w postępowaniu:

Lidl Belgium GmbH & Co. KG

przeciwko

Finanzamt Heilbronn,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 29 listopada 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Lidl Belgium GmbH & Co. KG przez W. Schönego oraz M. Schadena, Rechtsanwälte,

– w imieniu Finanzamt Heilbronn przez C.F. Veesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę, C. Blaschkego oraz H. Kubego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu greckiego przez M. Papida i I. Pouli oraz przez K. Georgiadisa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracii, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz przez P. van Ginnekena oraz M. de Grave'a, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez J. Heliskoskiego oraz J. Himmanen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez K. Wistrand oraz S. Johannesson, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez Z. Bryanston-Cross, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Lee, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz W. Möllsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 lutego 2008 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE i 56 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Lidl Belgium GmbH & Co. KG (zwaną dalej „Lidl Belgium”) i Finanzamt Heilbronn (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie traktowania pod względem podatkowym przez właściwe władze niemieckie strat poniesionych przez stałego zakład tej spółki położony na terytorium Luksemburga.

Ramy prawne

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 akapit drugi umowy zawartej w dniu 23 sierpnia 1958 r. pomiędzy Wielkim Księstwem Luksemburga a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i ustanowienia zasad wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie podatków dochodowych i majątkowych oraz w zakresie komunalnego podatku handlowego i podatku gruntowego (BGBl. II 1959, s. 1270), zmienionej protokołem z dnia 15 czerwca 1973 r. (zwanej dalej „umową”), określenie „stały zakład” oznacza „stałą placówkę, w której całościowo albo częściowo prowadzona jest działalność przedsiębiorstwa”.

4 W art. 2 ust. 1 pkt 2 lit. a) umowy wymieniono pewną liczbę placówek, które są uważane za stały zakład w rozumieniu umowy.

5 Artykuł 5 umowy przewiduje, że:

„1. Jeżeli osoba mająca miejsce zamieszkania w jednym z umawiających się państw osiąga dochody jako zarządcy lub współwłaściciel przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego, którego działalność rozciąga się na terytorium drugiego umawiającego się państwa, prawo opodatkowania tych dochodów przysuguje temu drugiemu państwu tylko w odniesieniu do

dochodów osiągniętych z działalności stałego zakładu po stronie na jego terytorium.

2. Dochodami z działalności stałego zakładu są dochody, które zakład ten zrealizowałby gdyby stanowił on odrębne przedsiębiorstwo wykonujące tak samo lub podobne działanie w takich samych lub podobnych warunkach i wykonując to działanie tak jak samodzielne przedsiębiorstwo.

[...]"

6 Artykuł 6 ust. 1 umowy ma następujące brzmienie:

„Jeżeli przedsiębiorstwo umawiającego się państwa uczestniczy w zarządzaniu lub w kapitale przedsiębiorstwa drugiego umawiającego się państwa i jeżeli uzgodni z tym przedsiębiorstwem w zakresie ich stosunków handlowych i finansowych warunki, które różni się od warunków, które ustaliłby między sobą niezależne przedsiębiorstwa lub narzuca mu takie warunki, wówczas dochody, które osiągnęłyby jedno z przedsiębiorstw bez tych warunków, ale z powodu tych warunków ich nie osiągnęło, mogą być uznane za dochody tego przedsiębiorstwa i odpowiednio opodatkowane”.

7 Artykuł 20 rzeczowej umowy stanowi:

„1. Jeżeli, zgodnie z poprzedzającymi artykułami, państwo siedziby ma prawo opodatkowania dochodów lub składników majątkowych, drugie państwo nie może opodatkować tych dochodów lub tych składników majątkowych [...].

2. Z podstawy opodatkowania w państwie miejsca siedziby wyłącza się dochody i składniki majątkowe, w odniesieniu do których poprzedzające artykuły przyznają drugiemu państwu prawo opodatkowania, chyba że zastosowanie znajduje ust. 3. Jednakże podatek obciążający dochody lub składniki majątkowe, których opodatkowanie należy do kompetencji państwa siedziby, jest pobierany według stawki stosowanej do całkowitego dochodu lub całkowitego składników majątkowych podatnika.

[...]”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 Lidl Belgium należy do grupy Lidl i Schwarz i wykonuje działalność handlową w dziedzinie dystrybucji towarów. Lidl Belgium, która pierwotnie prowadziła działalność na rynku belgijskim, powierzono zadanie ulokowania się również w Luksemburgu, począwszy od 1999 r. W tym celu Lidl Belgium utworzyła tam stały zakład.

9 Lidl Belgium jest spółką komandytową z siedzibą w Niemczech, której współnikami są Lidl Belgium Beteiligungs-GmbH, jako komplementariusz, i Lidl Stiftung & Co. KG, jako komandytariusz.

10 W trakcie roku podatkowego 1999 r., brzożego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należący do Lidl Belgium stały zakład po stronie w Luksemburgu poniósł stratę.

11 Dokonując obliczenia dochodu do celów podatkowych, Lidl Belgium zamierzała odliczyć tę stratę od podstawy opodatkowania. Finanzamt nie uwzględnił odliczenia tej straty, powołując się, w szczególności, na zwolnienie od podatku dochodów związanych z tym stałym zakładem na podstawie postanowień umowy.

12 W dniu 30 czerwca 2004 r. Finanzgericht Baden-Württemberg oddalił skargę wniesioną

przez Lidl Belgium na decyzję Finanzamt.

13 Bundesfinanzhof, do którego Lidl Belgium wniosł a ?rodek zaskarżenia (revision), postanowił zawiesić postępowanie i przedstawił Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy jest zgodne z art. 43 WE i 56 WE to, że niemieckie przedsiębiorstwo osiągające dochody z działalności przemysłowej lub handlowej nie może odliczyć strat powstałych w związku z działalnością stałego zakładu po?o?onego w innym państwie członkowskim (w niniejszym przypadku w Wielkim Księstwie Luksemburga) w trakcie określenia jego zysków, ze względu na to, że zgodnie z umową [...] dochody osiągnięte z działalności takiego zakładu nie podlegają opodatkowaniu w Niemczech?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

14 Formułując pytanie, sąd odsyłający oczekuje zasadniczo wyjaśnienia, czy art. 43 WE i 56 WE sprzeciwiają się krajowemu systemowi podatkowemu, który wyklucza możliwość odliczenia przez spółkę będącą rezydentem w trakcie określenia jej zysków i obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez należącego do niej stały zakład, podczas gdy ten system podatkowy przewiduje taką możliwość w przypadku strat poniesionych przez stały zakład będący rezydentem.

W przedmiocie zakresu stosowania art. 43 WE i 56 WE

15 Jako że sąd odsyłający w zadanym pytaniu przywołał dwa wskazane powyżej przepisy, należy przypomnieć, że utworzenie i posiadanie w całości przez osobę fizyczną lub prawną mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim stałego zakładu niemającego odrębnej osobowości prawnej po?o?onego w innym państwie członkowskim podlegają przedmiotowemu zakresowi stosowania art. 43 WE.

16 Zakładając, że system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym wywiera skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, to skutki takie są nieuniknione konsekwencje ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i nie uzasadniają badania tego systemu podatkowego w świetle art. 56 WE (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 33; z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-452/04 Fidium Finanz, Zb.Orz. s. I-9521, pkt 48 i 49, jak również z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 34).

17 Toteż analiza systemu podatkowego będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym powinna zostać dokonana w świetle art. 43 WE.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody przedsiębiorczości

18 Na wstępie należy przypomnieć, że swoboda przedsiębiorczości obejmuje przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzibę, zarządcą lub główny zakład na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-141/99 AMID, Rec. s. I-11619, pkt 20, i z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 29).

19 Nawet jeżeli zgodnie z ich brzmieniem, postanowienia traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w

przyjmującym państwie członkowskim, to jednak sprzeciwiają się one temu, by państwo członkowskie pochodzenia ograniczało podejmowanie działań w innym państwie członkowskim przez swojego obywatela lub przez spółkę utworzoną zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególności wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695, pkt 21, jak również z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-298/05 Columbus Container Services, Zb.Orz. działających. I-10451, pkt 33).

20 Uwagi te dotyczą również sytuacji, gdy spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim wykonuje działania w innym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu.

21 W istocie, i jak wskazano w postanowieniach umowy, stały zakład stanowi w świetle prawa podatkowego zawartego w umowach jednostek autonomicznych. Dlatego do podmiotów, w odniesieniu do których umowa znajduje zastosowanie, zgodnie z jej art. 2 należą poza osobami fizycznymi i prawnymi stałe zakłady wszelkiego rodzaju, które zostały wymienione w ust. 1 akapit drugi lit. a) tego artykułu, w przeciwieństwie do innych kategorii podmiotów wymienionych w ust. 1 akapit drugi lit. b) tego artykułu, które zostały wyłączone z zakresu określonej w umowie definicji stałego zakładu.

22 Ta koncepcja stałego zakładu jako autonomicznego pod względem podatkowym podmiotu jest zgodna z praktyką przyjętą w prawie międzynarodowym w takim kształcie, jaki wynika z modelowej konwencji podatkowej opracowanej przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), w szczególności z art. 5 i 7. Trybunał miałaby sposobność, aby stwierdzić, że w celu podziału kompetencji podatkowych nie bez racji państwa członkowskie powinny kierować się praktyką międzynarodową, a w szczególności modelowymi konwencjami opracowanymi przez OECD (zob. wyroki: z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-336/96 Gilly, Rec. s. I-2793, pkt 31, i z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-513/03 van Hilten-van der Heijden, Zb.Orz. s. I-1957, pkt 48).

23 W odniesieniu do systemu podatkowego będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, należy zauważyć, że przepis pozwalający na uwzględnienie strat stałego zakładu do celów określenia zysków i obliczenia podlegającego opodatkowaniu dochodu spółki głównej ustanawia ulgę podatkową.

24 Taka ulga podatkowa nie jest natomiast przyznawana, na podstawie przepisów rzeczzonego systemu podatkowego, gdy straty związane są z działaniem stałego zakładu położonego w państwie członkowskim innym niż to, w którym siedzibę ma spółka główna.

25 W takich okolicznościach sytuacja podatkowa spółki mającej statutową siedzibę w Niemczech i posiadającej stały zakład w innym państwie członkowskim jest mniej korzystna niż byłaby w przypadku, gdyby zakład ten był położony w Niemczech. Z powodu tej różnicy w traktowaniu pod względem podatkowym spółka niemiecka może zostać zniechęcona do wykonywania działań w państwie członkowskim za pośrednictwem stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim.

26 Należy stwierdzić, że system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zawiera ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

W przedmiocie istnienia uzasadnienia

27 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że ograniczenie swobody działania 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 niezbędnym do jego osiągnięcia (zob. wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 35; ww. wyroki: w sprawie

Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47, jak również w sprawie Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 64).

28 Sąd odsyłający podkreśla w szczególności fakt, że dochody z działalności stałego zakładu po stronie w Luksemburgu zgodnie z postanowieniami umowy nie są opodatkowane w państwie członkowskim siedziby spółki, do której on należy.

29 W uwagach przedstawionych Trybunałowi rzędy niemiecki, grecki, francuski, niderlandzki, fiński, szwedzki i Zjednoczonego Królestwa podnoszą zasadniczo, że uregulowanie podatkowe ograniczające możliwość uwzględnienia przez spółkę będącą rezydentem strat poniesionych przez należący do niej stały zakład po stronie w innym państwie członkowskim, do celów określenia podstawy opodatkowania tej spółki, może co do zasady być uzasadnione.

30 Rzędy te uważają, że uzasadnienie takiego uregulowania w świetle prawa wspólnotowego może wynikać, po pierwsze, z konieczności zachowania podziału władztwa podatkowego między zainteresowanymi państwami członkowskimi, a po drugie, z konieczności zapobiegania ryzyku podwójnego uwzględnienia strat.

31 W odniesieniu do pierwszego uzasadnienia należy przypomnieć, że ochrona podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi może sprawić, że konieczne stanie się zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłączenie jego przepisów podatkowych zarówno w zakresie dochodów, jak i strat (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 45, jak również wyrok z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 54).

32 Przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim po stronie ich zakładu lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział władztwa podatkowego między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby zwiększona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat (zob. ww. wyroki w sprawie Marks & Spencer, pkt 46 i w sprawie Oy AA, pkt 55).

33 W odniesieniu do rzeczowości pierwszego uzasadnienia w świetle okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym należy zauważyć, że państwu członkowskiemu, w którym znajduje się siedziba spółki, do której należy stały zakład, w przypadku braku umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania przysługiwałoby prawo opodatkowania zysków z działalności takiej jednostki. Toteż cel polegający na ochronie podziału władztwa podatkowego między dwoma zainteresowanymi państwami członkowskimi, który znajduje odzwierciedlenie w postanowieniach umowy, może uzasadniać system podatkowy taki jak ten będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, biorąc pod uwagę, że chroni on równowagę między prawem opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat.

34 W okolicznościach takich jak te w postępowaniu przed sądem krajowym, przyjęcie, że straty stałego zakładu niebędącego rezydentem mogłyby być odliczane od dochodu spółki głównej skutkowałoby zezwoleniem tej spółce na dowolny wybór państwa członkowskiego, w którym uwzględniłaby ona takie straty (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 56).

35 W odniesieniu do drugiego uzasadnienia przywołanego w uwagach przedstawionych przed Trybunałem, opartego na ryzyku podwójnego uwzględnienia strat, Trybunał przyzna, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość zapobiegania temu ryzyku (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 47, jak również wyrok z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 47).

36 Należy wskazać, że w okolicznościach takich jak te leżą u podstaw sporu w postępowaniu przed sądem krajowym wyrażenie istnieje ryzyko, że ta sama strata zostanie wykorzystana dwa razy (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 48). Nie można bowiem wykluczyć, że spółka w państwie członkowskim, w którym znajduje się jej siedziba uwzględni straty poniesione przez należycy do niej stały zakład położony w innym państwie członkowskim i że mimo tego odliczenia te same straty zostaną uwzględnione w późniejszym czasie w państwie członkowskim, w którym położony jest stały zakład, gdy osiągnie on zyski, uniemożliwiając w ten sposób państwu członkowskiemu, w którym spółka główna ma siedzibę opodatkowanie tych zysków.

37 Toteż należy uznać, że oba powołane uzasadnienia mogą uzasadniać ograniczenie swobody przedsiębiorcy wynikające z traktowania pod względem podatkowym przez państwo członkowskie, w którym znajduje się siedziba spółki strat związanych z działalnością należycy do tej spółki stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim.

38 Sąd odsyłający oczekuje jednak wyjaśnienia, czy uzasadnienia wskazane w pkt 44–50 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, które obejmują również konieczność zapobiegania ryzyku unikania opodatkowania, należy rozumieć jako mające charakter kumulatywny, czy też wystąpienie jednego z tych elementów jest wystarczające, aby system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym mógł co do zasady zostać uznany za uzasadniony.

39 Należy przypomnieć, że Trybunał orzekł w pkt 51 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, że trzy rozpatrywane przez niego uzasadnienia, które leżą u podstaw uregulowania będącego przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, są użyte w celu zgodnym z traktatem i stanowiły zatem nadrzędne względy interesu ogólnego.

40 Jednakże biorąc pod uwagę różnorodność sytuacji, w których państwo członkowskie może powołać się na takie uzasadnienia, nie można wymagać, aby wszystkie wymienione w pkt 51 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer elementy musiały wystąpić, aby krajowe uregulowanie podatkowe ograniczało swobodę przedsiębiorcy, o której mowa w art. 43 WE, mogło co do zasady być uzasadnione.

41 I tak, w ww. wyroku w sprawie Oy AA Trybunał uznał, w szczególności że krajowe uregulowanie podatkowe będące przedmiotem sporu, może co do zasady zostać uzasadnione na podstawie dwóch z trzech względów wymienionych w pkt 51 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, a mianowicie ze względu na konieczność ochrony podziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi i ze względu na zapobieganie unikaniu opodatkowania, występujące przez niego (zob. ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 60).

42 Podobnie system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym może, co do zasady być uzasadniony w świetle dwóch względów wymienionych we wskazanym punkcie ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, a mianowicie ze względu na konieczność zachowania podziału wadztwa podatkowego między państwami członkowskimi i ze względu na zapobieganie ryzyku podwójnego uwzględnienia strat.

43 Bezsporne jest również, że rzeczony system jest odpowiedni do zagwarantowania realizacji tych celów.

44 W tych okolicznościach pozostaje zbadać, czy system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie wykracza poza to co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów (zob. ww. wyroki w sprawie Marks & Spencer, pkt 53 i w sprawie Oy AA, pkt

61).

45 Lidl Belgium i Komisja Wspólnot Europejskich zwracają uwagę w szczególności na możliwość odliczenia przez spółkę główną strat poniesionych przez należący do niej stały zakład, pod warunkiem że uwzględnia ona w przyszłych dochodach późniejsze zyski rzeczoności zakładu, odpowiadające uprzednio odliczonym stratom. Lidl Belgium i Komisja powołują się w tym kontekście na system, jaki Republika Federalna Niemiec stosowała przed 1999 r.

46 Należy wskazać, że w pkt 54 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, wymieniona została możliwość uzależnienia skorzystania z ulgi podatkowej od takiego warunku, jak również możliwość uzależnienia skorzystania z takiej ulgi od warunku, że spółka zależna mająca siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym siedzibę ma spółka dominująca wykorzystwała w pełni możliwość uwzględnienia strat przyznane w państwie członkowskim siedziby.

47 W tym względzie Trybunał w pkt 55 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer uznał, że środek, który ogranicza swobodę przedsiębiorcy wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonych celów, w sytuacji gdy spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwość uwzględnienia strat poniesionych w państwie członkowskim, w którym ma siedzibę w danym roku podatkowym, jak również w poprzednich latach podatkowych i gdy nie ma możliwości uwzględnienia strat rzeczoności spółki zależnej w tym państwie w następnych latach podatkowych.

48 Ponadto Trybunał w pkt 56 rzeczoności wyroku wskazał, że jeżeli w państwie członkowskim spółka dominująca będzie rezydentem wykaże w adzom podatkowym, że warunki te są spełnione, aby były sprzeczne z art. 43 WE odmówi jej możliwość odliczenia od jej zysku podlegającego opodatkowaniu w tym państwie członkowskim strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem.

49 W odniesieniu do postępowania przed sądem krajowym należy stwierdzić, że luksemburskie uregulowania podatkowe przewidują możliwość uwzględnienia w kolejnych latach podatkowych do celów obliczenia podstawy opodatkowania strat poniesionych przez podatnika.

50 Jak zostało to potwierdzone w procedurze ustnej przed Trybunałem, Lidl Belgium rzeczywiście skorzystała z takiego odliczenia strat poniesionych w 1999 r. przez jej stały zakład w trakcie późniejszego roku podatkowego, a mianowicie w 2003 r., roku podatkowym w którym zakład ten osiągnął zyski.

51 Toteż Lidl Belgium nie wykazała, że warunki sformułowane w pkt 55 ww. wyroku w sprawie Marks & Spencer, mające na celu określenie, w jakiej sytuacji środek stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorcy w rozumieniu art. 43 WE wykracza poza to co jest konieczne do osiągnięcia słusznych celów uznanych przez prawo wspólnotowe, zostały spełnione.

52 Należy dodać, że Trybunał uznał za uzasadniony interes państw członkowskich, by mogły one zapobiegać zachowaniom, które są tego rodzaju, że mogłyby zagrażać ich prawu do wykonywania przyzwołych im kompetencji podatkowych. Jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przyznała państwu członkowskiemu, w którym po prostu jest stały zakład, kompetencji opodatkowania jego dochodów, przyznanie spółce głównej możliwości wyboru uwzględnienia strat tego stałego zakładu w państwie członkowskim, w którym ma ona siedzibę lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział wadztwa podatkowego między zainteresowanymi państwami członkowskimi (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Oy AA, pkt 55).

53 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym należy uznać za proporcjonalny wobec celów, których realizacji służy.

54 Na przedstawione pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 43 WE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należącem do niej stałym zakładem połączonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych.

W przedmiocie kosztów

55 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 43 WE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należącem do niej stałym zakładem połączonym w innym państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych.

Podpisy

*Język postępowania: niemiecki.