

Sprawa C-538/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

21 października 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

6 listopada 2019 r.

Druga strona postępowania i strona skarżąca w postępowaniu rewizyjnym:

Finanzamt B

Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego:

W AG

Przedmiot postępowania głównego

Swoboda przedsiębiorczości – Artykuł 43 WE – Podatek dochodowy od osób prawnych – Podatek od działalności gospodarczej – Spółka będąca rezydentem – Stały zakład niebędący rezydentem – Zamknięcie – Straty – Uwzględnienie strat stałego zakładu niebędącego rezydentem – Ostateczne straty – Możliwość utworzenia nowego stałego zakładu – Wcześniejsza możliwość przeniesienia na kolejne okresy – Właściwe przepisy regulujące określenie zysku

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

1. Czy art. 43 w związku z art. 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 49 w związku z art. 54 Traktatu o funkcjonowaniu

Unii Europejskiej) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom prawa państwa członkowskiego, które zabraniają spółce będącej rezydentem obniżenia podlegającego opodatkowaniu zysku o straty 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, poprzez ten zakład nie są już uzyskiwane żadne wpływy, w związku z czym nie ma już możliwości uwzględnienia strat w tym państwie członkowskim („ostateczne” straty), również wtedy, gdy odnośne przepisy prawa przewidują wyłączenie zysków i strat na mocy dwustronnej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej między oboma państwami członkowskimi?

2. W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: Czy art. 43 w związku z art. 48 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską (obecnie art. 49 w związku z art. 54 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie również przepisom Gewerbesteuer-gesetz (ustawy o podatku od działalności gospodarczej, Niemcy), które zabraniają spółce będącej rezydentem obniżenia podlegającego opodatkowaniu zysku z działalności gospodarczej o „ostateczne” straty, o których mowa w pytaniu pierwszym, poniesione przez stały zakład położony w innym państwie członkowskim?
3. W razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi twierdzącej: Czy w przypadku zamknięcia stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim mogą istnieć „ostateczne” straty, o których mowa w pytaniu pierwszym, mimo że istnieje przynajmniej teoretyczna możliwość, że spółka znów otworzy w odnośnym państwie członkowskim stały zakład, którego zyski można by ewentualnie obniżyć o wcześniejsze straty?
4. W razie udzielenia na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzi twierdzącej: Czy „ostatecznymi” stratami, o których mowa w pytaniu pierwszym i które podlegają uwzględnieniu przez państwo rezydencji spółki macierzystej, 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 razie udzielenia na pytania pierwsze i trzecie odpowiedzi twierdzącej: Czy obowiązek uwzględnienia „ostatecznych” strat transgranicznych jest ograniczony pod względem wysokości do kwoty strat, jaką spółka mogłaby określić w odnośnym państwie położenia stałego zakładu, gdyby uwzględnienie strat nie było tam wykluczone?

Przywołane przepisy prawa wspólnotowego

Artykuł 43 WE (obecnie art. 49 TFUE)

Artykuł 48 WE (obecnie art. 54 TFUE)

Przywołane przepisy prawa krajowego

Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (ustawa zasadnicza Republiki Federalnej Niemiec; zwana dalej „GG”) [w wersji ujednoliconej opublikowanej w Bundesgesetzblatt część III, nr 100–1, zmienionej ostatnio na mocy art. 1 i art. 2 zdanie drugie ustawy z dnia 29 września 2020 r. (BGBl. I, s. 2048)], w szczególności art. 28 ust. 2 zdanie trzecie, art. 72 ust. 2, art. 105 ust. 2, art. 106 ust. 6 zdania pierwsze, drugie i czwarte

Umowa pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieganiu unikania opodatkowania z dnia 26 listopada 1964 r. (BGBl. 1966 II, s. 359) [w brzmieniu nadanym protokołem zmieniającym z dnia 23 marca 1970 r. (BGBl. 1971 II, s. 46)], w szczególności art. III ust. 1 zdania pierwsze i drugie, art. XVIII ust. 2 lit. a) zdania pierwsze i drugie oraz art. XVIII ust. 2 lit. b)

Einkommensteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, Niemcy; zwana dalej „EStG”) (w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 2007), w szczególności § 4 ust. 1

Körperschaftsteuergesetz (ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, Niemcy; zwana dalej „KStG”) (w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 2007), w szczególności § 1 ust. 1 pkt 1, § 8 ust. 1 i 2

Gewerbsteuergesetz (ustawa o podatku od działalności gospodarczej, Niemcy; zwana dalej „GewStG”) (w brzmieniu obowiązującym w roku podatkowym 2007), w szczególności § 1, § 2 ust. 1 zdania pierwsze i trzecie oraz § 2 ust. 2 zdanie pierwsze, § 5 ust. 1 zdanie pierwsze, § 7 zdanie pierwsze, §§ 8 i 9, § 10a zdania pierwsze, drugie, szóste i siódme, § 11 ust. 1 zdania pierwsze i drugie, § 14, § 16 ust. 4

Abgabenordnung (ordynacja podatkowa, Niemcy; zwana dalej „AO”) [w brzmieniu ogłoszonym w dniu 1 października 2002 r. (BGBl. I, s. 3866; 2003 I, s. 61), zmienionym ostatnio na mocy art. 7 ustawy z dnia 12 sierpnia 2020 r. (BGBl. I, s. 1879)], w szczególności § 3 ust. 2

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego to spółka akcyjna. Jej główna siedziba i siedziba zarządu znajdują się w Niemczech. Oddział w Zjednoczonym Królestwie, który otwarto w sierpniu 2004 r., został zamknięty ze stratami w pierwszym półroczu 2007 r.

- 2 Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego ma niestandardowy rok obrotowy, który kończy się 30 czerwca. Ze względu na zamknięcie oddziału jego strat z lat obrotowych 2004/2005, 2005/2006 i 2006/2007 nie można już było przenieść w Zjednoczonym Królestwie na kolejne okresy. Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego żąda zatem, aby straty te, które określiła zgodnie z niemieckimi przepisami regulującymi określenie zysku, zostały uwzględnione jako ostateczne straty w Niemczech w roku podatkowym 2007 przy określeniu dochodu będącego podstawą opodatkowania w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych i podatku od działalności gospodarczej (odpowiednio dochodu podlegającego opodatkowaniu i zysku z działalności gospodarczej). Urząd skarbowy nie wyraża na to zgody.
- 3 Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego wniosła na to skargę. W pierwszej instancji skarga ta została uwzględniona.
- 4 Sąd odsyłający ma teraz rozpoznać skargę rewizyjną wniesioną przez urząd skarbowy na wyrok wydany w pierwszej instancji. Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo finansów, Niemcy), które przystąpiło do postępowania, popiera w istocie stanowisko urzędu skarbowego.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania

- 5 W świetle prawa niemieckiego dochodzone przez stronę skarżącą i drugą stronę postępowania rewizyjnego uwzględnienie strat oddziału jest wykluczone. Straty powstałe w Zjednoczonym Królestwie są zgodnie z odnośną umową o unikaniu podwójnego opodatkowania od początku wyłączone z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, a tym samym nie wliczają się też do zysku z działalności gospodarczej, który wynika z zysku określanego według przepisów KStG.
- 6 Artykuł III ust. 1 zdanie pierwsze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970 stanowi, że zyski z działalności gospodarczej przedsiębiorstwa znajdującego się na terytorium jednego z państw podlegają opodatkowaniu wyłącznie na tym terytorium, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi na terytorium drugiego państwa działalność gospodarczą za pośrednictwem znajdującego się w tym państwie stałego zakładu. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi poprzez stały zakład na terytorium innego państwa działalność gospodarczą za pośrednictwem stałego zakładu znajdującego się na tym terytorium, zyski mogą być opodatkowane na terytorium tego innego państwa, jednak tylko w zakresie, w jakim mogą zostać przypisane temu stałemu zakładowi (art. III ust. 1 zdanie drugie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970). Zgodnie z art. XVIII ust. 2 lit. a) zdanie pierwsze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970 w przypadku osoby będącej rezydentem w Niemczech z podstawy opodatkowania niemieckim podatkiem są wyłączone dochody ze źródeł z terytorium Zjednoczonego Królestwa (Wielkiej Brytanii) oraz składniki

majątku położne w Wielkiej Brytanii, które zgodnie z tą umową mogą być opodatkowane w Wielkiej Brytanii, chyba że – co jednak nie ma miejsca w niniejszej sprawie – ma zastosowanie art. XVIII ust. 2 lit. b) umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970. Niemcy zachowują jednak prawo uwzględnienia tak wyłączonych dochodów i składników majątku przy ustalaniu stawki podatkowej [art. XVIII ust. 2 lit. a) zdanie drugie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970].

- 7 Choć w art. III ust. 1 zdanie pierwsze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970 wymienione są wyraźnie jedynie zyski z działalności gospodarczej, zgodnie z art. XVIII ust. 2 lit. a) zdanie pierwsze umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wielką Brytanią 1964/1970 z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie rezydencji podatnika wyłączone są także negatywne dochody – a więc straty rozpatrywane w niniejszym postępowaniu. Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że także wówczas, gdy pojęcie dochodów użyte w normie dotyczącej podziału kompetencji podatkowych zawartej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania odnosi się do kwoty netto, z podstawy opodatkowania podatkiem niemieckim należy również wyłączyć straty (tak zwana koncepcja symetrii).
- 8 W odniesieniu do skarżącej jako spółki akcyjnej podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, w przypadku której zgodnie z § 8 ust. 2 w związku z § 1 ust. 1 pkt 1 KStG wszystkie dochody należy traktować jako dochody z działalności gospodarczej, punktem wyjścia dla określenia zysku z działalności gospodarczej jest zatem zysk, który należy określić na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za 2007 r. Dochody – także dochody o charakterze negatywnym – które na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlegają wyłączeniu z podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, w konsekwencji od początku nie są częścią zysku z działalności gospodarczej w rozumieniu § 7 zdanie pierwsze GewStG. W przypadkach wyłączenia z opodatkowania na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wymaga to odniesienia się do przepisu § 9 pkt 3 GewStG, zgodnie z którym podstawę opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej przedsiębiorstwa będącego rezydentem obniża się o część zysku z działalności gospodarczej, która przypada na stały zakład nieznajdujący się w Niemczech.
- 9 Żądane uwzględnienie strat oddziału mogłoby być wymagane w świetle prawa Unii z perspektywy swobody przedsiębiorczości (art. 43 WE, obecnie art. 49 TFUE), jeżeli
 - sytuacja strony skarżącej i drugiej strony postępowania rewizyjnego (stan faktyczny z elementem transgranicznym) jest obiektywnie porównywalna z sytuacją spółki, w przypadku której taki oddział znajduje się w Niemczech (stan faktyczny o charakterze wyłącznie krajowym), a także

- ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie jest uzasadnione (ostateczne straty).
- 10 Sąd odsyłający powołuje się w tym zakresie na następujące wyroki Trybunału:
- z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763);
 - z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278);
 - z dnia 17 grudnia 2015 r., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829);
 - z dnia 12 lipca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424).

Obiektywna porównywalność

Podatek dochodowy od osób prawnych (pytanie pierwsze)

- 11 W niniejszej sprawie stan faktyczny z elementem transgranicznym różni się od stanu faktycznego o charakterze wyłącznie krajowym przede wszystkim tym, że odnośne straty ze względu na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania od początku nie podlegają kompetencjom podatkowym Republiki Federalnej Niemiec.
- 12 W świetle wyroku Trybunału z dnia 12 lipca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), obiektywną porównywalność należy jednak oceniać w odniesieniu do celu danych przepisów krajowych. Samo stosowanie różnego systemu podatkowego w prawie krajowym do spółki będącej rezydentem w zależności od tego, czy ma ona stały zakład będący rezydentem, czy stały zakład niebędący rezydentem, nie ma decydującego znaczenia.
- 13 Celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest między innymi zapobieżenie podwójnemu uwzględnieniu strat. W tym zakresie sytuacja spółki podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, która posiada niebędący rezydentem oddział z ostatecznymi stratami, nie różni się od sytuacji spółki podlegającej nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, w przypadku której takie straty poniósł jej oddział krajowy.
- 14 Wątpliwości budzi, czy w tym zakresie istotne jest to, czy nierówne traktowanie (nieuwzględnienie strat) wynika z jednostronnego przepisu prawa krajowego – jak w stanie faktycznym, w którym Trybunał wydał wyrok z dnia 12 lipca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), czy też z dwustronnej umowy – jak w niniejszym przypadku. W tym kontekście w orzecznictwie i doktrynie wskazuje się, że celem umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania jest również rozdzielenie kompetencji podatkowych między poszczególnymi państwami. W odniesieniu do strat omawianych w niniejszym postępowaniu

Niemcy, zawierając umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania, zrzekły się wykonywania swojego prawa do opodatkowania.

- 15 Jeśli chodzi o cel umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, należy co do zasady zwrócić uwagę, że w celu unikania podwójnego opodatkowania w odniesieniu do dochodów stałych zakładów umawiające się państwa wybrały metodę wyłączenia, zgodnie z którą prawo do opodatkowania przyznaje się tylko jednemu z umawiających się państw, a mianowicie temu, w którym znajduje się stały zakład.
- 16 Inaczej niż w odniesieniu do metody zaliczenia, w przypadku której oba umawiające się państwa zachowują swoje kompetencje podatkowe, a państwo rezydencji zobowiązuje się jedynie do zaliczenia na poczet własnego podatku podatku należnego w państwie źródła, w ramach metody wyłączenia państwo rezydencji całkowicie zrzeka się prawa do opodatkowania wynikającego z własnych kompetencji podatkowych. To zrzeczenie się ma charakter kompleksowy i nie zależy od rzeczywistego opodatkowania w państwie źródła. Obowiązuje więc również wtedy, kiedy państwo źródła nie opodatkowuje danych dochodów.
- 17 Metoda wyłączenia opiera się na założeniu, że państwo, z którego pochodzą dochody, ma „lepsze” prawo do opodatkowania, w związku z czym państwo wyłączające ustępuje. Pod względem gospodarczym metoda wyłączenia ma prowadzić do równej konkurencji między inwestorami z różnych krajów w państwie źródła (neutralność w stosunku do importu kapitału).
- 18 Celem opodatkowania odpowiadającego zdolnościom płatniczym, o którym mowa w wyroku Trybunału z dnia 12 lipca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), jest ogólna, abstrakcyjna zasada opodatkowania. Nie może ona nadawać metodzie wyłączenia przewidzianej w umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania dodatkowego celu normatywnego, który nie jest wyrażony już w samych konkretnych celach unikania podwójnego opodatkowania i podwójnego uwzględniania strat.

Podatek od działalności gospodarczej (pytanie drugie)

- 19 Również jeśli chodzi o podatek od działalności gospodarczej, stan faktyczny z elementem transgranicznym występujący w niniejszym postępowaniu różni się od stanu faktycznego o charakterze wyłącznie krajowym przede wszystkim tym, że odnośne straty ze względu na umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania od początku nie podlegają kompetencjom podatkowym Republiki Federalnej Niemiec. Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania znajduje zastosowanie do podatku od działalności gospodarczej podobnie jak do podatku dochodowego od osób prawnych. Ze względu na odesłanie do przepisów regulujących określenie zysku mających zastosowanie do podatku dochodowego od osób prawnych dochody – również ujemne – podlegające na mocy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania wyłączeniu z podstawy opodatkowania podatkiem

dochodowym od osób prawnych od początku nie zaliczają się też do podstawy opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej.

- 20 Nie ma zatem powodu, aby wymogi przewidziane w prawie Unii i ich pierwszeństwo stosowania miały nie mieć zastosowania również do podatku od działalności gospodarczej.
- 21 W odniesieniu do celu podatku od działalności gospodarczej należy stwierdzić, że podatek ten jest podatkiem o charakterze przedmiotowym pobieranym na szczeblu gminy, który uiszcza się dodatkowo oprócz podatku dochodowego od osób fizycznych czy też podatku dochodowego od osób prawnych.
- 22 W ujęciu historycznym podatek od działalności gospodarczej wywodzi się z koncepcji ekwiwalentności. Ma on wyrównywać gminom szczególne obciążenia powodowane przez przemysł, handel i rzemiosło, na przykład obciążenia związane z uzbrajaniem terenów pod zabudowę, tworzeniem obszarów ruchu, zapewnianiem lokalnego transportu pasażerskiego, budową i utrzymaniem dróg, szpitali, instytucji kulturalnych i innych instytucji gminnych.
- 23 Podstawą opodatkowania podatkiem od działalności gospodarczej jest zysk z działalności gospodarczej, który należy określić zgodnie z przepisami EStG lub KStG. Zysk ten podwyższa się jednak wskutek określonych doliczeń i obniża wskutek określonych odliczeń, w związku z czym powstają różnice między tym zyskiem a zyskiem określonym zgodnie z przepisami EStG i KStG, a tym samym również odstępstwa od podmiotowej koncepcji zdolności płatniczych.
- 24 Jako argument przeciwko uwzględnianiu ostatecznych strat w ramach podatku od działalności gospodarczej podnosi się przede wszystkim argument, zgodnie z którym podatek ten jest pod względem strukturalnym związany z krajem (zasada terytorialności) i ma charakter przedmiotowy.
- 25 Inaczej niż podatek dochodowy od osób prawnych, który opiera się na zasadzie dochodów światowych, podatek od działalności gospodarczej nie wymaga w ogóle symetrycznej ochrony w postaci umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- 26 Poza tym w Wielkiej Brytanii nie ma w ogóle podatku realnego, który byłby porównywalny z niemieckim podatkiem od działalności gospodarczej. Wyłączenie odliczenia straty w przypadku podatku od działalności gospodarczej wynika przede wszystkim z tego, że państwo źródła – Wielka Brytania – od początku nie dopuszcza odliczenia straty w ramach podatku od działalności gospodarczej. Niemcy nie są zobowiązane na mocy prawa Unii do ponoszenia konsekwencji tej decyzji państwa źródła. Wynika to z wyroku Trybunału z dnia 23 października 2008 r., Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588).

Ostateczne straty

Ostateczność

– *Możliwość otworzenia nowego stałego zakładu (pytanie trzecie)*

- 27 Sąd odsyłający wychodził dotychczas z założenia, że straty zagranicznego stałego zakładu są ostateczne w rozumieniu orzecznictwa Trybunału, jeżeli w państwie źródła nie mogą już zostać uwzględnione ze względów faktycznych lub też ich odliczenie w tym państwie jest jeszcze, co prawda, teoretycznie możliwe, ale ze względów faktycznych praktycznie wykluczone, a dokonane jednak wbrew oczekiwaniom późniejsze odliczenie mogłoby pod względem proceduralnym zostać jeszcze uwzględnione w kraju z mocą wsteczną.
- 28 W związku z powyższym należy potwierdzić, że w niniejszej sprawie występują ostateczne straty. Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego, zwalniając pracowników i dokonując cesji umowy najmu dotyczącej najmowanych lokali, zrobiła wszystko, aby zakończyć działalność w Wielkiej Brytanii i przekonać Sąd o tym, że przypuszczalnie nie osiągnie już za pośrednictwem oddziału w Wielkiej Brytanii żadnych wpływów, a co dopiero zysków, od których można by w przyszłości odliczyć straty powstałe przed zamknięciem.
- 29 W świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału, a mianowicie wyroków:
 - z dnia 19 czerwca 2019 r., *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, pkt 25 i nast.);
 - z dnia 19 czerwca 2019 r., *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, pkt 37 i nast.),
- 30 wątpliwości budzi jednak to,
 - czy nie należy ponadto zbadać, czy zgodnie z prawem państwa położenia stałego zakładu możliwe byłoby uwzględnienie straty przez osoby trzecie, na przykład po wniesieniu zakładu do spółki kapitałowej, a następnie zbyciu udziałów, oraz
 - czy już sama teoretyczna możliwość ponownego otworzenia przez spółkę w danym państwie członkowskim w dowolnym momencie stałego zakładu, którego zyski można by ewentualnie obniżyć o wcześniejsze straty, nie sprzeciwia się uznaniu tych strat za ostateczne.

– *Wcześniejsza możliwość przeniesienia na kolejne okresy (pytanie czwarte)*

- 31 Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego, oprócz strat poniesionych w okresie podatkowym, w którym zamknięto stały zakład (okres 2007 r., rok obrotowy 2006/2007), domaga się również uwzględnienia strat, które

poniesiono we wcześniejszych okresach podatkowych (lata 2005 i 2006, lata obrotowe 2004/2005 i 2005/2006) i w przypadku których należy założyć, że zgodnie z brytyjskim prawem podatkowym można je było przenosić na kolejne okresy.

32 Bundesministerium der Finanzen (federalne ministerstwo finansów) stoi na stanowisku, że strata, którą można było kiedyś przenieść na kolejny okres, ale tego nie zrobiono, nie może już zostać uznana za ostateczną.

33 Powołuje się w tym zakresie na następujący wyrok Trybunału:

– z dnia 3 lutego 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo (C-172/13, EU:C:2015:50).

34 Stanowisko Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) odpowiada stanowisku zajętemu przez rzecznik generalną J. Kokott w następujących opiniach:

– z dnia 10 stycznia 2019 r., Memira Holding (C-607/17, ECLI:EU:C:2019:8, pkt 57 i nast.);

– z dnia 10 stycznia 2019 r., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, pkt 50 i nast.).

Właściwe przepisy regulujące określenie zysku (pytanie piąte)

35 Strona skarżąca i druga strona postępowania rewizyjnego określiła wysokość podnoszonych strat brytyjskiego oddziału na podstawie niemieckich przepisów regulujących określenie zysku.

36 Jest to zgodne z dotychczasowym orzecznictwem niniejszego sądu i Trybunału. W jego świetle właściwe są krajowe przepisy regulujące określenie zysku, ponieważ mający swoją podstawę w prawie Unii obowiązek uwzględnienia w drodze wyjątku strat transgranicznych wynika z nakazu równego traktowania spółek prowadzących działalność wyłącznie w kraju i spółek, które posiadają stałe zakłady również w innych państwach członkowskich.

37 Sąd odsyłający odwołuje się w tym zakresie do następującego wyroku Trybunału:

– z dnia 21 lutego 2013 r., A (C-123/11, EU:C:2013:84).

38 Nasuwa się jednak pytanie, czy obowiązek uwzględnienia strat transgranicznych nie jest ograniczony pod względem wysokości do kwoty strat, jaką spółka mogłaby określić w odnośnym państwie położenia stałego zakładu, gdyby uwzględnienie strat nie było tam wykluczone.

39 W przypadku możliwości uwzględnienia strat w państwie położenia stałego zakładu państwo rezydencji spółki macierzystej nie byłoby bowiem ze względu na równe traktowanie zobowiązane pozwolić na uwzględnienie w odliczeniu straty

różnicy między tą kwotą a (wyższą) kwotą straty wynikającą z własnych przepisów regulujących określenie zysku.

- 40 Można mieć wątpliwości, czy w świetle swobody przedsiębiorczości państwo rezydencji spółki macierzystej jest zobowiązane do tego, aby w przypadku wystąpienia ostatecznych strat traktować spółkę lepiej, niż potraktowano by ją, gdyby straty można było uwzględnić w państwie położenia stałego zakładu.
- 41 W przypadku ograniczenia podlegających uwzględnieniu strat do wysokości strat wynikającej z brytyjskich przepisów regulujących określanie zysku sprawę należałoby przekazać sądowi ds. finansowych do ponownego rozpoznania, aby mógł on dokonać koniecznych ustaleń w przedmiocie określenia zysku zgodnie z brytyjskim prawem podatkowym.

DOKUMENT ROBOCZY