



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 8 października 2020 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Artykuły 49 i 63 TFUE – Swoboda przedsiębiorczości – Swobodny przepływ kapitału – Ustalenie podlegającego opodatkowaniu dochodu spółek – Podmioty znajdujące się w sytuacji współzależności – Wyjątkowa korzyść przyznana przez oddział będący rezydentem spółce niebędącej rezydentem – Korekta podlegających opodatkowaniu dochodów oddziału spółki niebędącej rezydentem – Brak korekty podlegających opodatkowaniu dochodów w przypadku identycznej korzyści przyznanej spółce będącej rezydentem przez jej oddział – Zasada wolnej konkurencji – Ograniczenie swobody przedsiębiorczości – Uzasadnienie – Zrównoważony podział władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie – Proporcjonalność

W sprawie C-558/19

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu, Rumunia) postanowieniem z dnia 3 lipca 2019 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 23 lipca 2019 r., w postępowaniu:

Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj

przeciwko

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: L. Bay Larsen, prezes izby, M. Safjan i N. Jääskinen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj – L.I. Budușan, avocată,
- w imieniu rządu rumuńskiego – początkowo C.-R. Canțâr, E. Gane i A. Rotăreanu, następnie E. Gane i A. Rotăreanu w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu czeskiego – M. Smolek, J. Vlácil i J. Očková, w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: rumuński.

- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i R. Kanitz, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu greckiego – M. Tassopoulou i A. Magrippi, w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu włoskiego – G. Palmieri, w charakterze pełnomocnika, którą wspierał E. De Bonis, avvocato dello Stato,
 - w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej – W. Roels i A. Armenia, w charakterze pełnomocników,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 i 63 TFUE.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Impresa Pizzarotti & C SPA Italia Sucursala Cluj (zwanym dalej „oddziałem Impresa Pizzarotti”) a Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (krajową agencją administracji podatkowej – dyrekcją generalną ds. dużych podatników, Rumunia, zwaną dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie stwierdzenia nieważności podatkowego aktu administracyjnego wydanego przez ten organ oraz decyzji podatkowej.

Prawo rumuńskie

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

[...]

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

- 4 Artykuł 11 ust. 2 tego kodeksu przewiduje:

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

- 5 Artykuł 29 ust. 3 wspomnianego kodeksu brzmi następująco:

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

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 6 Oddział Impresa Pizzarotti jest rumuńskim oddziałem SC Impresa Pizzarotti & C SPA Italia (zwanej dalej „spółką Pizzarotti Italia”) mającej siedzibę we Włoszech.
- 7 W okresie od dnia 29 lipca 2016 r. do dnia 11 września 2017 r. dział kontroli organu podatkowego przeprowadził kontrole w oddziale Impresa Pizzarotti jako podmiocie podlegającym podatkowi dochodowemu od osób prawnych, w trakcie których to kontroli stwierdzono, że oddział ten, działając w charakterze pożyczkodawcy, zawarł dwie umowy pożyczki ze swoją spółką dominującą, spółką Pizzarotti Italia: umowę z dnia 6 lutego 2012 r. na kwotę 11 400 000 EUR oraz umowę z dnia 9 marca 2012 r. na kwotę 2 300 000 EUR.
- 8 Z postanowienia odsyłającego wynika, że kwoty te zostały pożyczone na początkowy okres jednego roku, który mógł zostać przedłużony w drodze aneksu do umowy, że umowy pożyczki nie zawierały żadnej klauzuli dotyczącej odsetek należnych oddziałowi Impresa Pizzarotti oraz że o ile na dzień 1 stycznia 2013 r. pozostająca do zwrotu kwota wynosiła 11 250 000 EUR, o tyle w dniu 9 kwietnia 2014 r. obie pożyczki zostały w całości spłacone.
- 9 A zatem, mając na uwadze art. 11 ust. 2 kodeksu podatkowego, który przewiduje, że transakcje dokonywane między podmiotami rumuńskimi a powiązаныmi z nimi podmiotami niebędącymi rezydentami podlegają przepisom dotyczącym cen transferowych, art. 29 ust. 3 tego kodeksu, zgodnie

z którym pojęcie „podmiotów rumuńskich” obejmuje oddział, który jest stałym zakładem podmiotu niebędącego rezydentem, organ podatkowy uznał, że oddział Impresa Pizzarotti, będący skarżącym w postępowaniu głównym, należy uznać za podmiot powiązany ze spółką Pizzarotti Italia oraz że stopa oprocentowania wspomnianych pożyczek powinna być zostać ustalona według ceny rynkowej zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych, tak jakby zostały zrealizowane w normalnych warunkach konkurencji.

- 10 W związku z powyższym w dniu 20 września 2017 r. organ podatkowy wydał na podstawie sprawozdania z kontroli podatkowej z tego samego dnia decyzję podatkową, w której ustalił w stosunku do oddziału Impresa Pizzarotti zwyczajną podatkową w wysokości 297 141,92 lei rumuńskich (RON) (około 72 400 EUR) i zwiększenie podstawy opodatkowania o 1 857 137 RON (około 452 595 EUR).
- 11 Decyzją z dnia 23 listopada 2017 r. organ podatkowy oddalił jako niezasadne zażalenie oddziału Impresa Pizzarotti wniesione na powyższą decyzję podatkową.
- 12 Oddział ten wniósł zatem do sądu odsyłającego, Tribunalul Cluj (sądu okręgowego w Klużu, Rumunia), skargę o stwierdzenie nieważności decyzji z dnia 23 listopada 2017 r. oraz decyzji podatkowej z dnia 20 września 2017 r.
- 13 W ramach sporu w postępowaniu głównym oddział Impresa Pizzarotti twierdzi zasadniczo, że powołane przez organ podatkowy przepisy krajowe naruszają art. 49 i 63 TFUE w zakresie, w jakim stanowią one, iż transfery środków pomiędzy oddziałem mającym siedzibę w państwie członkowskim a jego spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim stanowią transakcje, które mogą podlegać przepisom dotyczącym cen transferowych, podczas gdy przepisy te nie mają zastosowania, gdy oddział i jego spółka dominująca mają siedzibę w tym samym państwie członkowskim.
- 14 W tych okolicznościach Tribunalul Cluj (sąd okręgowy w Klużu) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

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

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

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

- 16 W tym względzie z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że kodeks podatkowy przewiduje przepisy w zakresie korygowania podstawy opodatkowania dotyczące „cen transferowych”, służące uniknięciu sytuacji, w której spółki będące rezydentami dostarczają produktów lub usług spółkom niebędącym rezydentami po zaniżonej cenie lub nieodpłatnie, obniżając w ten sposób swój dochód podlegający opodatkowaniu w Rumunii.
- 17 Jako że sąd odsyłający w zadanym pytaniu odwołał się zarówno do swobody przedsiębiorczości, jak i do swobodnego przepływu kapitału, ustanowionych odpowiednio w art. 49 i 63 TFUE, należy przypomnieć tytułem wstępu, że utworzenie i posiadanie w całości przez osobę fizyczną lub prawną mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie członkowskim stałego zakładu takiego jak oddział położonego w innym państwie członkowskim podlegają przedmiotowemu zakresowi stosowania art. 49 TFUE (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 15; z dnia 15 września 2011 r., Dickinger i Ömer, C-347/09, EU:C:2011:582, pkt 35).
- 18 W niniejszym przypadku spór w postępowaniu głównym dotyczy wpływu uregulowania krajowego na traktowanie pod względem podatkowym transferu środków między oddziałem mającym siedzibę w Rumunii a jego spółką dominującą mającą siedzibę w innym państwie członkowskim.
- 19 Przy założeniu, że system podatkowy rozpatrywany w postępowaniu głównym wywiera skutki ograniczające swobodny przepływ kapitału, skutki takie są nieuniknioną konsekwencją ewentualnego ograniczenia swobody przedsiębiorczości i nie uzasadniają badania tego systemu podatkowego w świetle art. 63 TFUE (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 20 W tych okolicznościach uregulowanie krajowe będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym należy zbadać wyłącznie w świetle postanowień traktatu FUE dotyczących swobody przedsiębiorczości.
- 21 A zatem należy przypomnieć, że swoboda przedsiębiorczości, którą art. 49 TFUE przyznaje obywatelom Unii Europejskiej, obejmuje, zgodnie z art. 54 TFUE, przysługujące spółkom, utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii, prawo wykonywania działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyroki: z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 20; a także z dnia 21 grudnia 2016 r., Masco Denmark i Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 22 Zniesienie ograniczeń w swobodzie przedsiębiorczości rozciąga się także na ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub spółek zależnych przez obywateli danego państwa członkowskiego, którzy prowadzą działalność na terytorium innego państwa członkowskiego (wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 21).
- 23 W odniesieniu do spółek należy także zauważyć, że ich siedziba w rozumieniu art. 54 TFUE, tak jak przynależność państwowa osób fizycznych, służy ustaleniu ich powiązania z porządkiem prawnym danego państwa członkowskiego. Uznanie, że państwo członkowskie siedziby oddziału będącego rezydentem może swobodnie stosować odmienne traktowanie wobec tego oddziału tylko dlatego, że siedziba jego spółki dominującej znajduje się w innym państwie członkowskim, pozbawiałoby art. 49 TFUE jego znaczenia. Swoboda przedsiębiorczości ma również na celu zapewnienie korzystania z traktowania krajowego w państwie członkowskim przyjmującym oddział poprzez zakazanie wszelkiej dyskryminacji, nawet nieznaczej, ze względu na miejsce siedziby spółek (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2006 r., Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 24 W tych ramach należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż ograniczeniem swobody przedsiębiorczości może być uregulowanie krajowe, zgodnie z którym wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści przyznawane przez spółkę będącą rezydentem spółce pozostającej z nią w stosunku

współzależności powiększają dochody własne tej pierwszej spółki wyłącznie wtedy, gdy spółka będąca beneficjentem ma siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 42–45).

- 25 W niniejszym przypadku – jak wskazał sąd odsyłający – kodeks podatkowy traktuje oddziały jako odrębne podmioty tylko wtedy, gdy są one stałym zakładem osoby prawnej niebędącej rezydentem, w związku z czym dochody oddziału są korygowane zgodnie z przepisami dotyczącymi cen transferowych wyłącznie wtedy, gdy spółka dominująca ma siedzibę w innym państwie członkowskim. Natomiast jeżeli oddział i spółka dominująca mają siedzibę w Rumunii, nie dokonuje się żadnej korekty dochodów.
- 26 Wynika stąd, że oddziałowi spółki niebędącej rezydentem takiemu jak oddział Impresa Pizzarotti przysługuje mniej korzystne traktowanie niż traktowanie, z jakiego skorzystałby oddział spółki będącej rezydentem dokonujący podobnych transakcji ze swoją spółką dominującą.
- 27 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że taka różnica w traktowaniu oddziałów pod względem podatkowym w zależności od miejsca siedziby ich spółek dominujących, z którymi zostały zawarte transakcje charakteryzujące się warunkami odbiegającymi od warunków rynkowych, może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE. Spółka dominująca może bowiem zrezygnować z nabycia, utworzenia lub utrzymania oddziału w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie jej własnej siedziby ze względu na obciążenie podatkowe, które w sytuacji o charakterze transgranicznym jest związane z przyznaniem warunków odbiegających od warunków rynkowych (zob. podobnie wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 35).
- 28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem środki podatkowy mogący ograniczać swobodę przedsiębiorczości ustanowioną w art. 49 TFUE może być dopuszczony tylko w przypadku, gdy dotyczy on sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub w przypadku, gdy można go uzasadnić nadrzędnymi względami interesu ogólnego uznanymi w prawie Unii. Powinien on ponadto w takiej sytuacji być odpowiedni dla zagwarantowania osiągnięcia założonego celu i nie powinien wykroczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 36).
- 29 Z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi wynika, że celem przepisów dotyczących cen transferowych przewidzianych w kodeksie podatkowym jest uniknięcie sytuacji, w której podstawa opodatkowania w państwie, którego rezydentem jest stały zakład spółki niebędącej rezydentem, zostaje pomniejszona z powodu transakcji dokonanych przez ten stały zakład z jego spółką dominującą, które to transakcje nie odpowiadają warunkom rynkowym.
- 30 W tym względzie Trybunał orzekł, że konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie może uzasadniać różnicę w traktowaniu wówczas, gdy badane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 31 maja 2018 r., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, pkt 43).
- 31 W niniejszej sprawie wszystkie strony, które przedłożyły uwagi Trybunałowi, z wyjątkiem oddziału Impresa Pizzarotti, zajęły stanowisko, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości wynikające z rumuńskich przepisów prawnych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest uzasadnione koniecznością zapewnienia zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, co stanowi – jak wynika z powyższego punktu – nadrzędny względ interesu ogólnego.

- 32 Otóż należy stwierdzić, że pozwolenie oddziałom spółek niebędących rezydentami na przenoszenie ich zysków w postaci wyjątkowych lub nieodpłatnych korzyści na ich spółki dominujące zagrażałoby naruszeniem zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie. Mogłoby to naruszyć sam system podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie, gdyż państwo członkowskie oddziału przyznającego wyjątkowe lub nieodpłatne korzyści byłoby zmuszone do rezygnacji ze swego prawa do opodatkowania – jako państwo, którego rezydentem jest ten stały zakład – jego dochodów, ewentualnie na rzecz państwa członkowskiego siedziby spółki dominującej będącej beneficjentem (zob. podobnie wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 63).
- 33 Wprowadzając opodatkowanie stałego zakładu w oparciu o kwotę zakładanego wynagrodzenia za korzyść przyznaną nieodpłatnie spółce dominującej, w celu uwzględnienia kwoty, jaką ten stały zakład powinien był zadeklarować z tytułu swoich zysków, gdyby transakcja została zawarta na warunkach rynkowych, uregulowanie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym umożliwia zatem Rumunii wykonywanie kompetencji podatkowej w związku z działalnością prowadzoną na jej terytorium.
- 34 Należy zatem uznać, że uregulowanie krajowe takie jak uregulowanie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, mające zapobiec temu, aby zyski wygenerowane w danym państwie członkowskim były przenoszone bez opodatkowania poza jurysdykcję podatkową tego państwa za pośrednictwem transakcji, które nie odpowiadają warunkom rynkowym, jest odpowiednie do zagwarantowania zachowania zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie.
- 35 W tych okolicznościach w trzeciej kolejności należy zweryfikować, czy uregulowanie takie jak uregulowanie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia zamierzonego celu.
- 36 W tym względzie trzeba zauważyć, że przepisy krajowe, które opierają się na analizie obiektywnych i możliwych do zweryfikowania elementów w celu ustalenia, czy dana transakcja stanowi sztuczną konstrukcję do celów podatkowych, należy uznać za niewykraczające poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów związanych z koniecznością ochrony zrównoważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie oraz z koniecznością zapobiegania unikaniu opodatkowania, gdy po pierwsze, w każdym przypadku gdy istnieje podejrzenie, że transakcja wykracza poza to, co zainteresowane spółki uzgodniłyby w warunkach pełnej konkurencji, podatnikowi umożliwia się bez przesadnych utrudnień administracyjnych przedstawienie dowodów na istnienie ewentualnych względów handlowych, dla których transakcja ta została zawarta. Po drugie, gdy weryfikacja takich okoliczności doprowadzi do wniosku, że przedmiotowa transakcja wykracza poza to, co zainteresowane spółki uzgodniłyby w warunkach pełnej konkurencji, korygujący środek podatkowy musi ograniczać się do części, która wykracza poza to, co uzgodniono by w braku sytuacji współzależności między tymi spółkami (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, pkt 71, 72).
- 37 W niniejszym przypadku z akt sprawy przedłożonych Trybunałowi zdaje się wynikać, że zgodnie z przepisami krajowymi mającymi zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym korekta dochodu podlegającego opodatkowaniu przewidziana w art. 29 ust. 3 kodeksu podatkowego dotyczy tylko różnicy między ceną rynkową danej transakcji, która znalazłaby zastosowanie w warunkach pełnej konkurencji, a ceną konkretnie zastosowaną przez strony. Tym samym podatnik ma nadal możliwość wykazania, że istniały obiektywne powody uzasadniające zawarcie transakcji po cenie, która nie odzwierciedlała ceny rynkowej.
- 38 A zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, wydaje się, że uregulowanie rumuńskie będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym nie wykracza poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia uzasadnionego celu przyświecającego temu uregulowaniu.

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

W przedmiocie kosztów

- 40 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

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

Podpisy