

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 lutego 2015 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 49 TFUE – Artykuł 31 porozumienia EOG – Podatek dochodowy od osób prawnych – Grupy spółek – Grupowa ulga podatkowa – Przeniesienie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem – Warunki – Data, w której został ustalony ostateczny charakter strat spółki zależnej niebędącej rezydentem

W sprawie C-172/13

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 5 kwietnia 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez W. Roelsa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowanemu przez V. Kaye, S. Brighthouse oraz A. Robinsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Ewarta, QC, oraz S. Ford, barrister,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez A. Rubia Gonzáleza oraz A. Gavello Llopis, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Niderlandów, reprezentowane przez M.K. Bulterman oraz J. Langer, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenienci,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes, M. Ilešić, L. Bay Larsen i J.C. Bonichot, prezesi izb, A. Rosas, E. Juhász, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 lipca 2014 r., po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 pa?dziernika 2014 r., wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e poprzez na?o?enie warunków na ulgi grupowe w odniesieniu do strat poniesionych przez spó?ki nieb?d?ce rezydentami (zwane dalej „transgranicznymi ulgami grupowymi”), które to warunki w praktyce czyni? niemal niemo?liwym uzyskanie takich ulg, oraz poprzez ograniczenie tych ulg do okresów po 1 kwietnia 2006 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim na podstawie art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne Zjednoczonego Królestwa

2 W Zjednoczonym Królestwie system grupowych ulg podatkowych pozwala spó?kom b?d?cym cz?onkami grupy na przeprowadzanie mi?dzy sob? rozlicze? zysków i strat. Jednak?e system wprowadzony Income and Corporation Tax Act 1988 (ustaw? o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., zwan? dalej „ICTA”) nie zezwala? na uwzgl?dnienie strat poniesionych przez spó?ki nieb?d?ce rezydentami.

3 W nast?pstwie wyroku Marks & Spencer (C?446/03, EU:C:2005:763) ICTA zosta?a zmieniona przepisami Finance Act 2006 (ustawy finansowej z 2006 r.), które wesz?y w ?ycie w dniu 1 kwietnia 2006 r., w celu dopuszczenia, na okre?lonych warunkach, transgranicznej ulgi grupowej. W konsekwencji rzeczne przepisy zosta?y powtórzone w du?ej mierze w identycznym brzmieniu w Corporation Tax Act 2010 (ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z 2010 r., zwanej dalej „CTA 2010”).

4 CTA 2010 okre?la warunki, jakim podlega transgraniczna ulga grupowa. Artyku? 118 CTA 2010 wymaga, aby spó?ka nieb?d?ca rezydentem wyczerpa?a mo?liwo?ci uwzgl?dnienia strat w roku podatkowym, w którym powsta?y straty, i we wcze?niejszych latach podatkowych, podczas gdy art. 119 ust. 1–3 CTA 2010 wymaga, aby nie istnia?a ?adna mo?liwo?? uwzgl?dnienia strat w przysz?ych latach podatkowych.

5 Na podstawie art. 119 ust. 4 CTA 2010 ustalenia, czy straty b?d? mog?y zosta? uwzgl?dnione w przysz?ych latach podatkowych, nale?y dokona? „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpo?rednio po zako?czeniu” roku podatkowego, w którym zosta?y poniesione straty.

6 Na podstawie pkt 14 ust. 1 lit. a) oraz art. 74 ust. 1 lit. a) za??cznika 18 do ustawy finansowej z 1998 r. zwyk?y termin do z?o?enia wniosku o przyznanie ulgi grupowej wynosi dwa lata po up?ywie roku podatkowego, w którym zosta?y poniesione straty.

7 Supreme Court of the United Kingdom (s?d najwy?szy Zjednoczonego Królestwa) w pkt 33 wyroku z dnia 22 maja 2013 r. orzek?, ?e w celu przyznania transgranicznej ulgi grupowej kwesti? podlegaj?c? zbadaniu w ?wietle przepisów obowi?zuj?cych przed dniem 1 kwietnia 2006 r., interpretowanych w ?wietle prawa Unii, by?o to, czy spó?ka skar??ca jest w stanie wykaza?, na

podstawie okoliczności znanych w dacie złożenia wniosku o przyznanie ulgi, że nie byłoby możliwe uwzględnienie rozpatrywanych strat w państwie członkowskim siedziby spółki zbywającej w którymkolwiek roku podatkowym sprzed daty złożenia wniosku oraz że nie ma możliwości takiego uwzględnienia w roku podatkowym, w którym został złożony wniosek, lub w którymkolwiek z przyszłych lat podatkowych.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

8 W dniu 19 lipca 2007 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym podniosła ona ewentualną niezgodność ze swobodą przedsiębiorczości przepisów podatkowych przyjętych przez to państwo członkowskie w następstwie wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), w zakresie, w jakim przepisy te są oparte na szczególnie restrykcyjnej interpretacji kryterium dotyczącego wyczerpania możliwości uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie, w którym spółka ta ma siedzibę. Ponadto rzeczne przepisy mają zastosowanie dopiero od daty wejścia w życie nowych uregulowań, czyli od dnia 1 kwietnia 2006 r.

9 W e-mailu z dnia 23 października 2007 r. Zjednoczone Królestwo podniosło, że jego przepisy dotyczące transgranicznej ulgi grupowej są zgodne z zasadami wypracowanymi przez Trybunał w wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763).

10 W dniu 23 września 2008 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa uzasadnioną opinię, w której podtrzymała swoje stanowisko. Zjednoczone Królestwo potwierdziło własne stanowisko w piśmie z dnia 18 listopada 2008 r.

11 W dniu 25 listopada 2010 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa uzupełniającą uzasadnioną opinię w następstwie przyjęcia CTA 2010.

12 Jako że argumentacja Zjednoczonego Królestwa przedstawiona w jego piśmie z dnia 24 stycznia 2011 r. w odpowiedzi na tę uzasadnioną opinię nie przekonała Komisji, wniosła ona niniejszą skargę.

13 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 11 października 2013 r. Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii zostały dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających działania Zjednoczonego Królestwa.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zarzutu pierwszego, opartego na naruszeniu art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, ponieważ art. 119 ust. 4 CTA 2010 niemal uniemożliwia spółce dominującej będącej rezydentem skorzystanie z transgranicznej ulgi grupowej

Argumentacja stron

14 Komisja twierdzi, że art. 119 ust. 4 CTA 2010 nie spełnia wymogów wynikających dla zainteresowanego państwa członkowskiego z pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), ponieważ przewiduje on, iż ustalenia braku możliwości przyszłego uwzględnienia strat poniesionych przez spółkę zależną mającej siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym członkiem porozumienia EOG należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Według Komisji przepis ten ma taki skutek, że niemal uniemożliwia spółce dominującej będącej rezydentem skorzystanie z transgranicznej ulgi

grupowej.

15 Artykuł 119 ust. 4 CTA 2010 ma bowiem taki skutek, że transgraniczna ulga grupowa może być przyznana tylko w dwóch sytuacjach, czyli, po pierwsze, w sytuacji gdy przepisy państwa siedziby spółki zależnej niebędącej rezydentem nie przewidują żadnej możliwości przeniesienia strat, a po drugie, w sytuacji gdy spółka zależna niebędąca rezydentem zostaje postawiona w stan likwidacji przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Transgraniczna ulga grupowa jest zatem wyjątkowa ze zwykłej sytuacji gospodarczej, tzn. gdy podjęto decyzję o zaprzestaniu działalności spółki zależnej niebędącej rezydentem i o postawieniu jej w stan likwidacji po zakończeniu roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Ponadto rzeczona ulga jest ograniczona do strat poniesionych podczas jednego roku podatkowego.

16 Komisja podnosi, że w celu zapewnienia poszanowania warunków ustanowionych przez Trybunał w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) możliwość skorzystania z ulgi podatkowej w państwie siedziby spółki zależnej niebędącej rezydentem należy oceniać w dacie złożenia w Zjednoczonym Królestwie wniosku o przyznanie grupowej ulgi podatkowej i na podstawie konkretnych okoliczności akt sprawy. Nie wystarczy oprzeć się na teoretycznej możliwości późniejszego uwzględnienia strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem wynikających wyłącznie z okoliczności, że rzeczona spółka zależna nie została jeszcze postawiona w stan likwidacji.

17 Zjednoczone Królestwo odpowiada, że – jak wynika z pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – warunek, zgodnie z którym nie istnieje możliwość uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych, należy oceniać na koniec roku podatkowego, w którym powstały straty.

18 Co do zarzucanej niemal całkowitej niemożności skorzystania z transgranicznej ulgi grupowej Zjednoczone Królestwo podnosi, że spółka standardowo ma możliwość przeniesienia strat na późniejszy rok podatkowy, jeżeli nadal posiada ona działalność gospodarczą. Ponadto warunek przewidziany w art. 119 ust. 4 CTA 2010 może być spełniony w okolicznościach szerszych niż przedstawione przez Komisję. Właściwe przepisy nie wymieniają postawienia w stan likwidacji spółki zależnej niebędącej rezydentem przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty, jako warunku zastosowania transgranicznej ulgi grupowej. Dowód zamiaru rozwiązania spółki zależnej ponoszącej straty i fakt wszczęcia postępowania likwidacyjnego wkrótce po zakończeniu roku podatkowego stanowi czynnik, jakie należy wziąć pod uwagę. Zamiar przeprowadzenia likwidacji jest uwzględniany razem ze wszystkimi innymi istotnymi faktami istniejącymi na koniec roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty, w celu ustalenia, czy spełnione jest kryterium braku możliwości uwzględnienia strat.

19 Interwenienci podnoszą, że na Zjednoczonym Królestwie nie spoczywa żaden obowiązek ustanowienia możliwości uwzględnienia strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami we wszystkich wypadkach, w jakich straty te nie mogły być uwzględnione w inny sposób. Ponadto wymóg likwidacji de facto spółki zależnej niebędącej rezydentem nie jest nieproporcjonalny.

20 Republika Federalna Niemiec dodaje, że orzecznictwo wynikające z wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) należy przeanalizować ponownie w następstwie wyroku K (C-322/11, EU:C:2013:716).

Ocena Trybunału

21 CTA 2010 przewiduje system ulgi grupowej, na podstawie którego straty poniesione przez

jedną spółkę mogły być zaliczone na poczet zysków innych spółek z tej samej grupy. W przeciwieństwie do strat poniesionych przez spółki będące rezydentami straty poniesione przez spółki niebędące rezydentami mogły być uwzględnione na podstawie ulgi grupowej tylko wtedy, gdy spełniały warunki przewidziane w art. 118 i 119 CTA 2010.

22 Ulga grupowa przewidziana przez CTA 2010 stanowi dla zainteresowanych spółek korzyść podatkową. Przyspieszając rozliczenie strat deficytowych spółek zależnych poprzez ich bezpośrednie pokrycie z dochodów innych spółek należących do grupy, poprawia ona ich płynność finansową (zob. wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 32; a także Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 19).

23 Odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 21 niniejszego wyroku, jeżeli chodzi o przyznanie rozpatrywanej korzyści podatkowej, pomiędzy stratami poniesionymi przez spółki zależne będące rezydentami a stratami poniesionymi przez spółki zależne niebędące rezydentami może ograniczać korzystanie przez spółkę dominującą grupy ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, zniechęcając ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 33; Felixstowe Dock and Railway Company i in., EU:C:2014:200, pkt 21; a także Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 22).

24 Z orzecznictwa wynika jednak, że takie odmienne traktowanie może być uzasadnione trzema nadrzędnymi względami interesu ogólnego, rozważanymi również, czyli konieczności zachowania wyważonego rozdziału w zadaniu podatkowym pomiędzy państwami członkowskimi, konieczności zapobiegania niebezpieczeństwu podwójnego odliczenia strat i konieczności zapobiegania unikaniu opodatkowania (zob. podobnie wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 51; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 46).

25 Pozostaje jeszcze zbadać, czy warunki, od jakich przepisy CTA 2010 uzależniają transgraniczną ulgę grupową, przestrzegają zasady proporcjonalności, w ten sposób, że mimo iż są właściwe do osiągnięcia celów wymienionych w poprzednim punkcie, nie wykraczają poza to, co jest do tego niezbędne.

26 W tym względzie należy przypomnieć, że w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), w którym była rozpatrywana ICTA, wykluczająca jakiegokolwiek uwzględnienie strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami w ramach ulgi grupowej, Trybunał orzekł, że odmienne traktowanie pomiędzy stratami poniesionymi przez spółkę zależną będącą rezydentem a stratami poniesionymi przez spółkę zależną niebędącą rezydentem wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów, w sytuacji gdy, po pierwsze, spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwość uwzględnienia strat, które istnieją w państwie jej siedziby w roku podatkowym objętym wnioskiem o przyznanie ulgi, a także we wcześniejszych latach podatkowych, w danym wypadku za pomocą przeniesienia tych strat na podmiot trzeci lub zaliczenia rzeczonych strat na poczet zysków osiągniętych przez tę spółkę zależną we wcześniejszych latach podatkowych, a po drugie, nie ma możliwości uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych albo przez nią samą, albo przez podmiot trzeci, w szczególności w wypadku zbycia tej spółki zależnej na rzecz tego podmiotu (zob. także wyroki: Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 47; A, EU:C:2013:84, pkt 49).

27 Jak wynika z pkt 56 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), jeżeli w państwie członkowskim spółka dominująca będąca rezydentem wykazuje w zadom podatkowym, że spółka zależna niebędąca rezydentem poniosła ostateczne straty w rozumieniu pkt 55 rzeczonoego wyroku, to sprzeczne z art. 49 TFUE jest wyłączenie wobec tej spółki dominującej

możliwość odliczenia od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie członkowskim strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem.

28 Należy stwierdzić, że art. 118 i art. 119 ust. 1–3 CTA 2010 dopuszczają uwzględnienie przez spółkę dominującą będącą rezydentem strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem w sytuacjach przewidzianych w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763).

29 Ponadto sama Komisja przyznaje w skardze, że CTA 2010 co do zasady zezwala na uwzględnienie przez spółkę dominującą będącą rezydentem ostatecznych strat w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.

30 Jednakże zdaniem Komisji art. 119 ust. 4 CTA 2010 jest sprzeczny z art. 49 TFUE, ponieważ w praktyce niemal uniemożliwia skorzystanie przez spółkę dominującą będącą rezydentem z transgranicznej ulgi grupowej.

31 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 119 ust. 4 CTA 2010 określa datę, w której należy ocenić ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem. Rzeczony przepis przewiduje, że oceny takiej należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.

32 Zdaniem Komisji ów wymóg czyni niemal niemożliwym skorzystanie z ulgi grupowej w zakresie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem, ponieważ w praktyce zezwala on na uwzględnienie takich strat przez spółkę dominującą będącą rezydentem tylko w dwóch sytuacjach, czyli, po pierwsze, w sytuacji gdy przepisy państwa członkowskiego siedziby danej spółki zależnej nie przewidują żadnej możliwości przeniesienia strat, a po drugie, w sytuacji gdy ta spółka zależna zostaje postawiona w stan likwidacji przed końcem roku podatkowego, w którym została poniesiona strata.

33 Należy jednak stwierdzić, że pierwsza sytuacja przywołana przez Komisję jest pozbawiona znaczenia przy badaniu proporcjonalnego charakteru art. 119 ust. 4 CTA 2010. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem nie może wynikać z okoliczności, iż państwo członkowskie siedziby rzeczonyj spółki zależnej wyłącza jakkolwiek możliwość przeniesienia strat (zob. wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 75–79 i przytoczone tam orzecznictwo). W takiej sytuacji państwo członkowskie siedziby spółki dominującej może nie przyznać transgranicznej ulgi grupowej, nie naruszając jednak art. 49 TFUE.

34 W odniesieniu do drugiej przywołanej sytuacji należy stwierdzić, po pierwsze, że Komisja nie wykazała wiarygodności swojego twierdzenia, zgodnie z którym art. 119 ust. 4 CTA 2010 wymaga postawienia w stan likwidacji spółki zależnej niebędącej rezydentem przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione rzeczony straty, aby jej spółka dominująca będąca rezydentem mogła skorzystać z transgranicznej ulgi grupowej.

35 Artyku? 119 ust. 4 CTA 2010 przewiduje bowiem, ?e oceny ostatecznego charakteru – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spó?k? zale?n? nieb?d?c? rezydentem nale?y dokona? „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpo?rednio po zako?czeniu” roku podatkowego, w którym zosta?y poniesione straty. Z brzmienia rzeczono?ego przepisu wynika zatem, ?e w ?adnym wypadku nie nak?ada on wymogu dotycz?cego postawienia w stan likwidacji danej spó?ki zale?nej przed ko?cem roku podatkowego, w którym zosta?y poniesione straty.

36 Po drugie, nale?y przypomnie?, ?e ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spó?k? zale?n? nieb?d?c? rezydentem mo?na stwierdzi? tylko wtedy, gdy nie osi?ga ona ju? przychodów w pa?stwie cz?onkowskim siedziby. Jak d?ugo bowiem ta spó?ka zale?na nadal osi?ga przychody – nawet nieznaczne – istnieje mo?liwo??, ?e poniesione straty zostan? jeszcze zrekompensowane przysz?ymi zyskami osi?gni?tymi w pa?stwie cz?onkowskim jej siedziby (zob. wyrok A, EU:C:2013:84, pkt 53, 54).

37 Poprzez powo?anie si? na konkretny przyk?ad spó?ki dominuj?cej b?d?cej rezydentem, która skorzysta?a z transgranicznej ulgi grupowej, Zjednoczone Królestwo potwierdzi?o, ?e ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spó?k? zale?n? nieb?d?c? rezydentem mo?e zosta? wykazany, je?eli bezpo?rednio po zako?czeniu roku podatkowego, w którym zosta?y poniesione straty, rzeczona spó?ka zale?na zaprzesta?a dzia?alno?ci gospodarczej i sprzeda?a wszystkie swoje aktywa przynosz?ce przychody lub pozby?a si? ich.

38 W tych okoliczno?ciach zarzut pierwszy nale?y oddali? w zakresie, w jakim jest on oparty na naruszeniu art. 49 TFUE.

39 Co si? tyczy zarzucanego przez Komisj? naruszenia przez art. 119 ust. 4 CTA 2010 art. 31 porozumienia EOG, nale?y zauwa?y?, ?e poniewa? postanowienia tego ostatniego artyku?u maj? to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 49 TFUE, w okoliczno?ciach takich jak b?d?ce przedmiotem niniejszej sprawy ca?o?? powy?szych rozwa?a? ma odpowiednie zastosowanie do rzeczono?ego art. 31 (zob. podobnie wyrok Komisja/Finlandia, C?342/10, EU:C:2012:688, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W rezultacie zarzut pierwszy nale?y oddali? w ca?o?ci.

W przedmiocie zarzutu drugiego, opartego na naruszeniu art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, poniewa? przepisy Zjednoczonego Królestwa wy??czaj? z transgranicznej ulgi grupowej straty poniesione przed dniem 1 kwietnia 2006 r.

41 Komisja podnosi, ?e straty poniesione przed dniem 1 kwietnia 2006 r. s? wy??czone z transgranicznej ulgi grupowej, z naruszeniem art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, poniewa? przepisy dotycz?ce tej ulgi przewidziane przez CTA 2010 maj? zastosowanie wy??cznie do strat poniesionych po dniu 1 kwietnia 2006 r. – dacie wej?cia w ?ycie ustawy finansowej z 2006 r.

42 W odpowiedzi na t? argumentacj? Komisji Zjednoczone Królestwo podnosi, ?e transgraniczna ulga grupowa dotycz?ca strat istnieje tak?e w odniesieniu do okresów sprzed dnia 1 kwietnia 2006 r., ale jest uregulowana przepisami maj?cymi zastosowanie do tych wcze?niejszych okresów, interpretowanymi zgodnie z prawem Unii w nast?pstwie wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), jak zamierza? tego dokona? Supreme Court of the United Kingdom w swoim wyroku z dnia 22 maja 2013 r., ww. w pkt 7 niniejszego wyroku.

43 Niezależnie od kwestii, czy odesłanie do interpretacji przepisów krajowych obowiązujących przed dniem 1 kwietnia 2006 r. dokonanej przez Supreme Court of the United Kingdom, zgodnie z którą straty poniesione przed tą datą nie są wyłączone z transgranicznej ulgi grupowej, wystarczy, aby spełnić wymóg pewności prawa co do możliwości uzyskania transgranicznej ulgi grupowej w odniesieniu do strat poniesionych przed wskazaną wyżej datą, należy stwierdzić, iż Komisja nie wykazała istnienia sytuacji, w których transgraniczna ulga grupowa nie została przyznana w odniesieniu do strat sprzed dnia 1 kwietnia 2006 r.

44 W tych okolicznościach należy oddalić zarzut drugi.

45 Z tego wynika, że skargę należy oddalić w całości.

W przedmiocie kosztów

46 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Zjednoczone Królestwo wniosło o obciążenie kosztami postępowania Komisji, a instytucja ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

47 Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.

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

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.