

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 1 kwietnia 2014 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Swoboda przedsiębiorczości – Podatki dochodowe od osób prawnych – Ulga podatkowa – Grupy spółek i konsorcja – Przepisy krajowe umożliwiające przeniesienie strat między spółkami należącymi do konsorcjum a spółkami należącymi do grupy, które są powołane poprzez „spółki członki” bądź też jednocześnie członkami grupy i konsorcjum – Warunek siedziby „spółki członki” – Dyskryminacja ze względu na miejsce siedziby – Ostateczna spółka dominująca grupy, która ma siedzibę w państwie trzecim i posiada spółki zamierzające dokonać przeniesienia strat za pośrednictwem spółek mających siedzibę w państwach trzecich

W sprawie C-80/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 19 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 lutego 2012 r., w postępowaniu:

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

przeciwko

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, M. Ilešić, L. Bay Larsen, T. von Danwitz, A. Borg Barthet, M. Safjan, prezesi izb, A. Rosas, J. Malenovský, E. Levits, A. Ó Caoimh, J.C. Bonichot (sprawozdawca), A. Arabadjiev, D. Šváby i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 września 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd oraz Superdrug Stores plc przez P. Bakera, QC, oraz N. Shaw, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko oraz A. Robinsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Goya, QC, oraz G. Facennę, barrister,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa oraz J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez J. Langerę, C. Schillemans oraz C. Wissels, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz R. Lyalę, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 24 października 2013 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE i 54 TFUE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd et Superdrug Stores plc, a Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs w przedmiocie stosowania przepisów dotyczących ulgi grupowej w ramach konsorcjum.

Ramy prawne

3 Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych i osób prawnych z 1988 r.), w wersji mającej zastosowanie do sporu głównego (zwana dalej „ICTA”), w art. 402 stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów niniejszego rozdziału oraz art. 492 ust. 8 ulgi z tytułu strat z działalności oraz inne sumy podlegające odliczeniu od podatku dochodowego od osób prawnych mogą być, w przypadkach wskazanych w ust. 2 i 3 poniżej, przeniesione przez spółkę (»spółkę przekazującą«) na składającą wniosek inną spółkę (»spółkę wnioskującą«), i została przypisane spółce wnioskującej w formie ulgi podatkowej z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej »ulgą grupową«.

2. Ulga grupowa przys?uguje w przypadku, gdy spó?ka przekazuj?ca i spó?ka wnioskuj?ca nale?? do tej samej grupy. Wniosek skierowany na podstawie niniejszego ust?pu zwany jest dalej »wnioskiem grupowym«.

3. Ulga grupowa przys?uguje równie? w przypadku, gdy jedna ze spó?ek: spó?ka przekazuj?ca albo spó?ka wnioskuj?ca jest cz?onkiem konsorcjum, a druga spó?ka jest:

a) spó?k? handlow? posiadane? przez konsorcjum, która nie jest w 75% spó?k? zale?n? jakiegokolwiek ze spó?ek; lub

b) spó?k? handlow?:

i) która jest w 90% spó?k? zale?n? spó?ki holdingowej posiadanej przez konsorcjum; oraz

ii) która nie jest w 75% spó?k? zale?n? spó?ki innej ni? spó?ka holdingowa; lub

c) spó?k? handlow? posiadane? przez konsorcjum, która nie jest w 75% spó?k? zale?n? jakiegokolwiek ze spó?ek;

lub zgodnie z art. 406, je?eli jedna z nich jest cz?onkiem grupy spó?ek, druga jest w posiadaniu konsorcjum, a inna spó?ka jest cz?onkiem zarówno grupy i konsorcjum. Wniosek z?o?ony na podstawie niniejszego ust?pu zwany jest dalej »wnioskiem konsorcjum«.

3A. Ulga grupowa przys?uguje tylko w przypadku, gdy poni?ej wskazany warunek zosta? spe?niony zarówno przez spó?k? przekazuj?c?, jak i spó?k? wnioskuj?c?.

3B. Warunkiem jest, aby spó?ka mia?a siedzib? w Zjednoczonym Królestwie lub je?eli nie ma tam siedziby, aby prowadzi?a dzia?alno?? w Zjednoczonym Królestwie za pomoc? sta?ego zak?adu.

4. Nie mo?na wyst?pi? z wnioskiem konsorcjum, je?eli zysk ze sprzeda?y kapita?u zak?adowego innej spó?ki lub spó?ki holdingowej posiadanej przez cz?onka b?dzie postrzegany jako zysk handlowy tego cz?onka.

5. Zgodnie z postanowieniami niniejszego artyku?u co najmniej dwie spó?ki wnioskuj?ce mog? wyst?pi? z wnioskami dotycz?cymi tej samej spó?ki przekazuj?cej i za te same okresy rozliczeniowe tej spó?ki przekazuj?cej.

6. Zap?ata za ulg? grupow?:

a) nie powinna by? brana pod uwag? przy obliczaniu zysków lub strat jednej ze spó?ek dla celów podatku dochodowego od osób prawnych; oraz

b) nie mo?e by? postrzegana dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako wyp?ata [...];

przy czym dla celów niniejszego ust?pu »zap?ata za grupow? ulg? podatkow?« oznacza zap?at? przez spó?k? wnioskuj?c? spó?ce przekazuj?cej, w wykonaniu zawartej pomi?dzy tymi spó?kami umowy odnosz?cej si? do kwoty przekazywanej w drodze grupowej ulgi podatkowej, która nie przekracza tej kwoty”.

4 Artyku? 406 ust. 1 i 2 ICTA przewiduje:

„1. Dla celów niniejszego artykułu:

- a) »spółka ??cznik« oznacza spółkę, która jednocześnie jest członkiem konsorcjum i członkiem grupy spółek;
- b) »spółka należąca do konsorcjum« w stosunku do spółki ??cznika oznacza spółkę będącą w posiadaniu konsorcjum, którego spółka ??cznik jest członkiem;
- c) »członek grupy« w stosunku do spółki ??cznika oznacza spółkę, która jest członkiem grupy, której członkiem jest również spółka ??cznik, która sama jednak nie jest członkiem konsorcjum, którego członkiem jest spółka ??cznik”.

2. Z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 poniżej, jeżeli spółka ??cznik może (niezależnie od braku zysku) wystąpić z wnioskiem konsorcjum w odniesieniu do strat lub innej kwoty kwalifikującej do przyznania ulgi za określony okres rozliczeniowy spółki należącej do konsorcjum, członek grupy może wystąpić z wnioskiem, z którym mogłaby wystąpić spółka ??cznik; [...]”.

5 Zgodnie z art. 413 ust. 3 lit. a) ICTA:

„[D]wie spółki należy uznać za członków grupy spółek, jeżeli jedna jest w 75% spółką zależną drugiej, lub obie są w 75% spółkami zależnymi trzeciej spółki; [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

6 Hutchison Whampoa Ltd (zwana dalej „ostateczną spółką dominującą”) jest spółką z siedzibą w Hongkongu.

7 Spółki wnioskujące są spółkami mającymi siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jako pośrednie spółki zależne posiadane przynajmniej w 75% przez ostateczną spółką dominującą należą do grupy w rozumieniu art. 413 ust. 3 lit. a) ICTA.

8 Hutchison 3G UK Ltd (zwana dalej „spółką przekazującą straty”) jest spółką również mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Jest pośrednio posiadana przez konsorcjum i z tego względu stanowi spółką należącą do konsorcjum w rozumieniu art. 406 ust. 1 lit. b) ICTA.

9 Rzeczone konsorcjum obejmuje m.in. Hutchison 3G UK Investment Sàrl (zwaną dalej „spółką ??cznikiem”), spółką mającą siedzibę w Luksemburgu. Będąc jednocześnie członkiem grupy i konsorcjum, o których mowa w pkt 7 i 8 niniejszego wyroku, spółka ta jest spółką ??cznikiem w rozumieniu art. 406 ust. 1 lit. a) ICTA. Innymi słowy, za pośrednictwem rzeczonej spółki spółki wnioskujące są powiązane, w rozumieniu przepisów podatkowych Zjednoczonego Królestwa dotyczących ulgi grupowej w ramach konsorcjum, ze spółką przekazującą straty.

10 Spółka ??cznik jest właścicielem w posiadaniu innej spółki, Hutchison Europe Telecommunications Sàrl, która ma siedzibę w Luksemburgu.

11 Hutchison Europe Telecommunications Sàrl jest z kolei w posiadaniu pośrednio ostatecznej spółki dominującej, za pośrednictwem różnych spółek, z czego niektóre mają siedzibę w państwach trzecich.

12 Ze względu na to, że celem spółki przekazującej straty jest zakładanie i obsługa sieci telefonii komórkowej, dokonała ona znacznych inwestycji, które obciążają jej rachunek wyników w latach 2002–2005.

13 Straty wynik?e z tej dzia?alno?ci mog?y by? zaliczone – na podstawie art. 402–413 ICTA – na poczet opodatkowanych zysków innych spółek b?d?cych rezydentami i cz?onkami grupy lub konsorcjum.

14 Spółki wnioskuj?ce, które osi?gn??y zysk w tych samych okresach rozliczeniowych, zamierza?y powo?a? si? na t? mo?liwo?? i w tym celu wnios?y do organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa o ulg? grupow? w ramach konsorcjum na podstawie art. 402 ust. 3 i art. 406 ICTA.

15 Ich wniosek zosta? odrzucony na tej podstawie, ?e spółka ??cznik nie mia?a siedziby podatkowej w Zjednoczonym Królestwie ani nie wykonywa?a tam dzia?alno?ci gospodarczej za po?rednictwem sta?ego zak?adu. Argument ten zosta? zaskar?ony do First-tier Tribunal (Tax Chamber), który postanowi? zawiesi? tocz?ce si? przed nim post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W okoliczno?ciach, w jakich:

a) przepisy pa?stwa cz?onkowskiego (takiego jak Zjednoczone Królestwo [Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej]) zezwalaj? spółce [...] na dochodzenie grupowej ulgi z tytu?u strat spółki nale??cej do konsorcjum [...] pod warunkiem, ?e spółka, która jest cz?onkiem tej samej grupy spółek, co wnioskuj?ca spółka, jest równie? cz?onkiem konsorcjum [...] i

b) spółka dominuj?ca grupy spółek (która sama nie jest spółk? wnioskuj?c? ani spółk? nale??c? do konsorcjum, ani te? spółk? ??cznikiem) nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie ani te? w innym pa?stwie cz?onkowskim,

czy art. 49 [TFUE] i 54 TFUE wykluczaj? wymóg, aby spółka ??cznik by?a albo rezydentem Zjednoczonego Królestwa albo aby prowadzi?a dzia?alno?? w Zjednoczonym Królestwie w formie sta?ego zak?adu maj?cego tam siedzib??

2) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na pytanie pierwsze, czy Zjednoczone Królestwo powinno przychyli? si? do wniosku wnioskuj?cej spółki (np. poprzez zezwolenie tej spółce na dochodzenie ulgi z tytu?u strat spółki nale??cej do konsorcjum), je?eli:

a) spółka ??cznik wykonywa?a swobod? przedsi?biorczo?ci, ale spółka nale??ca do konsorcjum oraz spółki wnioskuj?ce nie wykonywa?y ?adnej ze swobód chronionych przez prawo europejskie,

b) spółka przekazuj?ca i spółka wnioskuj?ca powi?zane s? poprzez spółki, z których nie wszystkie maj? siedzib? w Unii [Europejskiej lub w Europejskim Obszarze Gospodarczym]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

16 Poprzez swoje pytania, które nale?y analizowa? ??cznie, s?d odsy?aj?cy w istocie d??y do ustalenia, czy art. 49 TFUE i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które dopuszczaj?, aby spółka b?d?ca rezydentem nale??ca do grupy mog?a uzyska? przeniesienie strat poniesionych przez inn? spółk? b?d?c? rezydentem nale??c? do konsorcjum, je?eli „spółka ??cznik” nale??ca jednocze?nie do tej grupy i do tego konsorcjum ma siedzib? tak?e w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, i to niezale?nie od siedziby spółek posiadaj?cych bezpo?rednio lub poprzez spółki po?rednie kapita? spółki ??cznika oraz innych spółek, których dotyczy przeniesienie strat, podczas gdy wykluczaj? one tak? mo?liwo??, je?eli spółka ??cznik ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

17 Swoboda przedsi?biorczo?ci przyznana obywatelom Unii na mocy art. 49 TFUE zapewnia im dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia przedsi?biorstw i zarz?dzania nimi na tych samych warunkach co okre?lone przez przepisy pa?stwa cz?onkowskiego siedziby dla jego w?asných obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przys?uguj?ce spó?kom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub gówny zak?ad na terytorium Unii prawo wykonywania dzia?alno?ci w danym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spó?ki zale?nej, oddzia?u lub agencji (wyroki: Saint-Gobain ZN, C?307/97, EU:C:1999:438, pkt 35; a tak?e Marks & Spencer, C?446/03, EU:C:2005:763, pkt 30).

18 Przepisy takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania gównego uzale?niaj? mo?liwo?? przeniesienia, w drodze ulgi, strat poniesionych przez spó?k? maj?c? siedzib? podatkow? w jednym pa?stwie cz?onkowskim i nale??c? do konsorcjum poprzez inn? spó?k? maj?c? siedzib? podatkow? w tym samym pa?stwie cz?onkowskim i nale??c? do grupy od warunku, aby spó?ka ??cznik nale??ca jednocze?nie do tego konsorcjum i do tej grupy mia?a siedzib? w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim lub prowadzi?a w nim dzia?alno?? gospodarcz? za po?rednictwem sta?ego zak?adu.

19 Ulga taka jak ta, której dotyczy post?powanie gówne, stanowi dla zainteresowanych spó?ek korzy?? podatkow?. Przyspieszaj?c rozliczenie strat spó?ek deficytowych poprzez ich bezpo?rednie pokrycie z dochodów innych spó?ek nale??cych do grupy, poprawia ona ich p?ynno?? finansow? (wyrok Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 32).

20 Warunek siedziby przewidziany dla spó?ki ??cznika wprowadza zatem odmienne traktowanie pomi?dzy spó?kami b?d?cymi rezydentami powi?zanymi, w rozumieniu krajowych przepisów podatkowych, poprzez spó?k? ??cznik maj?c? siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, którym przys?uguje omawiana korzy?? podatkowa, a spó?kami b?d?cymi rezydentami powi?zanymi poprzez spó?k? ??cznik maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, którym ona nie przys?uguje.

21 To odmienne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym czyni mniej atrakcyjnym za?o?enie spó?ki ??cznika w innym pa?stwie cz?onkowskim, poniewa? maj?ce zastosowanie przepisy krajowe przyznaj? wskazan? korzy?? podatkow? wy??cznie wtedy, gdy spó?ki ??czniki maj? siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.

22 Okoliczno??, ?e w sporze gównym to nie wobec spó?ek wnioskuj?cych maj?cych siedzib? w Zjednoczonym Królestwie zosta?a ograniczona swoboda przedsi?biorczo?ci, nie ma wp?ywu na stwierdzenie dokonane w punkcie poprzednim co do istnienia odmiennego traktowania pomi?dzy spó?kami b?d?cymi rezydentami powi?zanymi poprzez spó?k? ??cznik maj?c? siedzib? w Zjednoczonym Królestwie a spó?kami b?d?cymi rezydentami powi?zanymi poprzez spó?k? ??cznik maj?c? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

23 Trybuna? orzek? ju? bowiem, ?e do celów podatkowych spó?ka mo?e powo?a? si? na ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci innej spó?ki, z któr? jest ona powi?zana, je?eli takie ograniczenie ma wp?yw na jej w?asne opodatkowanie (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, C?18/11, EU:C:2012:532, pkt 39).

24 W konsekwencji, aby swoboda przedsi?biorczo?ci by?a skuteczna, powinna równie? obejmowa?, w sytuacji takiej jak w post?powaniu g?ównym, mo?liwo?? powo?ania si? na ni? przez spółki wnioskuj?ce, je?eli twierdz? one, ?e pod wzgl?dem podatkowym s? gorzej traktowane ni? gdyby by?y powi?zane ze spółk? przekazuj?c? straty za po?rednictwem spółki ??cznika maj?cej siedzib? w Zjednoczonym Królestwie.

25 Aby takie odmienne traktowanie by?o zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotycz?cymi swobody przedsi?biorczo?ci, musi ono dotyczy? sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne – a zatem porównywalno?? sytuacji transgranicznej i sytuacji krajowej nale?y bada? z uwzgl?dnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe – lub by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 W odniesieniu do porównywalno?ci bezsporne jest, ?e spółki b?d?ce podatnikami powi?zane przez spółk? ??cznik z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie i spółki powi?zane przez spółk? ??cznik z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim w ?wietle celu przepisów podatkowych takich jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym znajduj? si? w sytuacjach obiektywnie porównywalnych, je?li chodzi o mo?liwo?? przenoszenia mi?dzy nimi, za po?rednictwem ulgi grupowej w ramach konsorcjum, strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie.

27 Co do nadrz?dnych wzgl?dów interesu ogólnego mog?cych uzasadni? ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci nale?y zauwa?y?, ?e rz?d Zjednoczonego Królestwa nie powo?a? si? na nie ani w uwagach na pi?mie, ani na rozprawie.

28 W tych okoliczno?ciach do s?du odsy?aj?cego nale?y zbadanie, jakie s? cele realizowane przez przepisy krajowe rozpatrywane w sporze g?ównym.

29 Maj?c na uwadze powy?sze i w celu udzielenia u?ytecznej odpowiedzi pozwalaj?cej s?dowi odsy?aj?cemu na rozstrzygni?cie rozpatrywanego przeze? sporu nale?y zauwa?y?, ?e na poparcie takich przepisów nie mo?na skutecznie powo?ywa? si? ani na zachowanie kompetencji podatkowych pa?stw cz?onkowskich, ani na zwalczanie unikania opodatkowania.

30 Mimo ?e cel zachowania kompetencji podatkowych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi zosta? uznany przez Trybuna? za uzasadniony (zob. w szczególno?ci wyrok National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, pkt 45), w zamiarze ochrony równowagi mi?dzy prawem opodatkowania zysków a mo?liwo?ci? odliczenia strat (zob. wyrok Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, pkt 33), nale?y stwierdzi?, ?e w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania g?ównego kompetencje podatkowe przyjmuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego, na którego terytorium prowadzona jest dzia?alno?? gospodarcza przynosz?ca straty spółce nale??cej do konsorcjum, nie s? w ?aden sposób naruszone w wyniku mo?liwo?ci przeniesienia w drodze ulgi podatkowej na spółk? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez inn? spółk?, poniewa? ma ona równie? rezydencj? podatkow? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 25, 26).

31 ?rodek krajowy ograniczaj?cy swobod? przedsi?biorczo?ci mo?e te? by? usprawiedliwiony, je?eli dotyczy on zwalczania czysto sztucznych struktur, których celem jest unikni?cie stosowania przepisów danego pa?stwa cz?onkowskiego (zob. podobnie wyroki: ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, pkt 26; Lankhorst-Hohorst, C?324/00, EU:C:2002:749, pkt 37; de Lasteyrie du Saillant, C?9/02, EU:C:2004:138, pkt 50, a tak?e Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 57).

32 ?rodek taki móg?by równie? by? uzasadniony celem polegaj?cym na zwalczaniu rajów

podatkowych.

33 Trybunał orzekł jednak, że aby ograniczenie swobody przedsiębiorczości mogłoby być uzasadnione takimi względami, swoistym celem takiego ograniczenia powinno być ustanowienie przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, w celu unikania podatku, który w normalnych okolicznościach byłby należny z tytułu dochodu osiągniętego z działalnością na terytorium krajowym (wyrok Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, pkt 55).

34 Najwyraźniej nie dotyczy to przepisów krajowych takich jak w postępowaniu głównym, których swoistym celem w żaden sposób nie jest zwalczanie czysto sztucznych struktur, lecz dążenie do przyznania korzyści podatkowej spółkom należącym do grup w sposób ogólny, a w ramach konsorcjum w sposób szczególny.

35 Z powyższego wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości, jakie kwestionują spółki wnioskujące, nie mogłoby być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego opartymi na celu zachowania równowagi podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi ani zwalczaniem czysto sztucznych struktur.

36 W konsekwencji przepisy będące przedmiotem postępowania głównego stanowią ograniczenie zakazane przez art. 49 TFUE i 54 TFUE.

37 Wniosku tego nie podważa okoliczność podniesiona przez sąd odsyłający, według którego ostateczna spółka dominująca grupy i konsorcjum, jak również niektóre spółki pośrednie w łańcuchu udziałów mają siedzibę w państwach trzecich.

38 Taka okoliczność jest bowiem pozbawiona wpływu na stosowanie swobody przedsiębiorczości spółek mogących uzyskać korzyść podatkową przewidzianą przez przepisy krajowe takie jak będące przedmiotem postępowania krajowego.

39 Wprawdzie rozdział traktatu dotyczący swobody przedsiębiorczości, w odróżnieniu od rozdziału dotyczącego swobodnego przepływu kapitału nie zawiera żadnego postanowienia, które rozciągałoby zakres stosowania jego przepisów na sytuacje obejmujące obywatela państwa trzeciego, który miałby siedzibę lub miejsce zamieszkania poza terytorium Unii. Spółka z siedzibą w państwie trzecim nie może zatem powoływać się na jego postanowienia (zob. analogicznie, jeżeli chodzi o swobodę świadczenia usług, wyrok Fidium Finanz, C-452/04, EU:C:2006:631, pkt 25).

40 Z żadnego przepisu prawa Unii nie wynika jednak, aby pochodzenie wspólników – osób fizycznych lub prawnych – spółek mających siedzibę w Unii miało wpływ na prawo tych spółek do powoływania się na swobodę przedsiębiorczości. Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 60 opinii, na mocy art. 54 TFUE status spółki Unii oparty jest na lokalizacji jej siedziby i tworzącym ją porządku prawnym, a nie na przynależności państwowej jej wspólników.

41 Ponadto w każdym razie system ulgi grupowej w ramach konsorcjum w Zjednoczonym Królestwie, taki jak wynika z przepisów rozpatrywanych w sprawie głównej, nie zależy od miejsca siedziby ostatecznej spółki dominującej i spółek pośrednich kontrolujących spółki zamierzające przenieść między sobą straty. Oprócz bowiem warunku siedziby spółki członka przepisy ICTA w wersji obowiązującej w sporze głównym milczą co do umiejscowienia jakiegokolwiek innej spółki, która znajduje się na niższej lub wyższej pozycji w łańcuchu udziałów istniejącym między spółkami wnioskującymi i spółkami przekazującymi straty. Jak bowiem przyznał rzecznik Zjednoczonego Królestwa na rozprawie, ulga taka jak wnioskowana w sporze głównym mogłaby zostać przyznana na podstawie tych samych przepisów w sytuacji, gdyby spółka członkiem była

siedzib? w Zjednoczonym Królestwie, czemu nie stoi na przeszkodzie fakt, i? ostateczna spółka dominuj?ca i spółki po?rednie w grupie mia?y siedziby w pa?stwie trzecim.

42 W konsekwencji na przedstawione pytania powinno si? odpowiedzie?, i? art. 49 TFUE i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które dopuszczaj?, aby spółka b?d?ca rezydentem nale??ca do grupy mog?a uzyska? przeniesienie strat poniesionych przez inn? spółk? b?d?c? rezydentem nale??c? do konsorcjum, je?eli „spółka ??cznik” nale??ca jednocze?nie do tej grupy i do tego konsorcjum ma siedzib? tak?e w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, i to niezale?nie od siedziby spółek posiadaj?cych bezpo?rednio lub poprzez spółki po?rednie kapita? spółki ??cznika oraz innych spółek, których dotyczy przeniesienie strat, podczas gdy wykluczaj? one tak? mo?liwo??, je?eli spółka ??cznik ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (wielka izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku?y 49 TFUE i 54 TFUE nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przepisom pa?stwa cz?onkowskiego, które dopuszczaj?, aby spółka b?d?ca rezydentem nale??ca do grupy mog?a uzyska? przeniesienie strat poniesionych przez inn? spółk? b?d?c? rezydentem nale??c? do konsorcjum, je?eli „spółka ??cznik” nale??ca jednocze?nie do tej grupy i do tego konsorcjum ma siedzib? tak?e w rzeczonym pa?stwie cz?onkowskim, i to niezale?nie od siedziby spółek posiadaj?cych bezpo?rednio lub poprzez spółki po?rednie kapita? spółki ??cznika oraz innych spółek, których dotyczy przeniesienie strat, podczas gdy wykluczaj? one tak? mo?liwo??, je?eli spółka ??cznik ma siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim.

Podpisy

* J?zyk post?powania: angielski.