

WYROK TRYBUNA?U (czwarta izba)

z dnia 6 wrze?nia 2012 r.(\*)

Swoboda przedsi?biorczo?ci – Przepisy podatkowe – Podatek dochodowy od osób prawnych – Ulga podatkowa – Przepisy krajowe wy??czaj?ce przeniesienie strat poniesionych na terytorium krajowym przez nieb?d?cy rezydentem zak?ad spó?ki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim na maj?c? siedzib? na terytorium krajowym spó?k? nale??c? do tej samej grupy

W sprawie C-18/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 17 grudnia 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 12 stycznia 2011 r., w post?powaniu

**The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

przeciwko

**Philips Electronics UK Ltd,**

TRYBUNA? (czwarta izba),

w sk?adzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, A. Prechal, K. Schieman, L. Bay Larsen i E. Jaraši?nas, s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 lutego 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Philips Electronics UK Ltd przez D. Milne'a, QC, oraz D. Jowella, barrister,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez S. Hathawaya, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez K. Bacon, barrister,
- w imieniu rz?du du?skiego przez C. Vanga, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz R. Lyala, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 19 kwietnia 2012 r.,

wydaje nast?puj?cy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 43 WE i 48

WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Philips Electronics UK Ltd (zwaną dalej „Philips Electronics UK”) a Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs dotyczącego zastosowania przepisów w sprawie grupowej ulgi podatkowej przyznanej niektórym spółkom bądź ciałami konsorcjum.

### Krajowe ramy prawne

3 Income and Corporation Taxes Act z 1988 r. (ustawa o podatkach dochodowych i podatkach od osób prawnych, zwana dalej „ICTA”), w brzmieniu mającym zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi w art. 402:

„1. Zgodnie z przepisami niniejszego rozdziału oraz art. 492 ust. 8 ulga z tytułu strat z działalności oraz inne kwoty podlegające odliczeniu od podatku dochodowego od osób prawnych mogą być, w przypadkach wskazanych w ust. 2 i 3 poniżej, przeniesione przez spółkę (»spółkę przenoszącą«) oraz na wniosek innej spółki (»spółki wnioskującej«) mogą zostać przypisane spółce wnioskującej w formie ulgi od podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej »grupową ulgą podatkową«.

[...]

3. Grupowa ulga podatkowa przysuguje również w przypadku spółki przenoszącej i spółki wnioskującej [...], jeżeli jedna z nich jest członkiem grupy spółek, a druga należy do konsorcjum oraz gdy jeszcze inna spółka jest członkiem zarówno grupy, jak i konsorcjum. Wniosek składany na podstawie tego przepisu określa się jako »wniosek konsorcjum«.

3A. Grupowa ulga podatkowa jest przyznawana wyłącznie wówczas, gdy zarówno spółka przenosząca, jak i spółka wnioskująca spełniają następujące przesłanki.

3B. Zgodnie z tymi przesłankami spółka posiada status rezydenta podatkowego w Zjednoczonym Królestwie lub w przeciwnym wypadku prowadzi w Zjednoczonym Królestwie działalność gospodarczą za pośrednictwem stałego zakładu.

[...]

6. Zapłata za grupową ulgą podatkową:

- a) nie powinna być brana pod uwagę przy obliczaniu zysków lub strat jednej ze spółek dla celów podatku dochodowego od osób prawnych oraz
- b) dla celów [Corporation Tax Acts] nie powinna być uważana za rozdzielenie lub obciążenie dochodu,

przy czym dla celów niniejszego przepisu »zapłata za grupową ulgą podatkową« oznacza zapłatę przez spółkę wnioskującą spółce przenoszącą, w wykonaniu zawartej pomiędzy tymi spółkami umowy odnoszącej się do kwoty przenoszonej w drodze grupowej ulgi podatkowej, nieprzekraczającej tej kwoty”.

4 Artykuł 403D ICTA stanowi:

„1. Przy ustalaniu do celów niniejszego rozdziału strat i innych kwot podlegających w danym okresie rozliczeniowym przeniesieniu w drodze grupowej ulgi podatkowej przez spółkę niebędącą rezydentem żadna strata ani inna kwota nie powinna zostać uznana za podlegającą przeniesieniu,

chyba ?e:

a) mo?na j? przypisa? dzia?alno?ci tej spó?ki, z której dochód i inne zyski z tego okresu zosta?y lub zosta?yby (gdyby istnia?y) wzi?te pod uwag? przy obliczaniu podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu tej spó?ki za ten okres dla celów podatku dochodowego od osób prawnych,

b) nie mo?na jej przypisa? dzia?alno?ci spó?ki, która jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych za ten okres na mocy uregulowa? dotycz?cych unikania podwójnego opodatkowania; oraz

c) ?adna z cz??ci:

i) straty lub innej kwoty, albo

ii) jakiegokolwiek kwoty wzi?tej pod uwag? przy jej obliczaniu,

nie odpowiada kwocie lub nie wyra?a kwoty, któr? dla celów podatku zagranicznego mo?na (w dowolnym okresie) potr?ci? lub w inny sposób odliczy? od pochodz?cych spoza Zjednoczonego Królestwa dochodów [»non-UK profits«] spó?ki albo innej osoby.

[...]

3. Dla celów niniejszego przepisu »dochody uzyskane za granic?« [»non-UK profits«] oznaczaj? w odniesieniu do jakiegokolwiek osoby kwoty, które:

a) dla celów podatku zagranicznego uznawane s? za dochody, w stosunku do których (po odliczeniach) osoba ta obci??ona jest tym podatkiem, oraz które

b) nie s? kwotami odpowiadaj?cymi lub wyra?onymi w ca?o?ci dochodów (tej albo innej osoby) za jakikolwiek okres rozliczeniowy,

albo kwoty brane pod uwag? przy obliczaniu tych kwot.

[...]

6. Prawo jakiegokolwiek kraju poza Zjednoczonym Królestwem [Wielkiej Brytanii i Irlandii Pó?nocnej] uzale?niaj?ce mo?liwo?? odlicze? danej kwoty dla celów zagranicznego podatku od tego, czy w Zjednoczonym Królestwie ta kwota podlega odliczeniu czy nie, pozostaje bez znaczenia dla celów niniejszego przepisu.

[...]”.

5 Artyku? 406 ust. 2 ICTA stanowi ponadto:

„Zgodnie z ust. 3 i 4 poni?ej, je?eli spó?ka ??cz?ca mo?e (niezale?nie od braku zysków) z?o?y? wniosek konsorcjum w odniesieniu do strat z dzia?alno?ci lub innych kwot podlegaj?cych odliczeniu w odno?nym okresie rozliczeniowym spó?ki b?d?cej cz?onkiem konsorcjum, spó?ka nale??ca do grupy mo?e z?o?y? wniosek konsorcjum, który mog?aby z?o?y? spó?ka ??cz?ca, przy czym je?li cz?onkiem grupy jest spó?ka wnioskuj?ca, cz??? stanowi?ca odpowiedni? cz??? dla celów art. 403C powinna by? taka, jaka by?aby, gdyby spó?ka ??cz?ca by?a spó?k? wnioskuj?c?”.

**Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne**

6 Philips Electronics UK jest spółką mającą siedzibę dla celów podatkowych w Zjednoczonym Królestwie. Należy ona do grupy Philips, której ostateczną spółką dominującą ma siedzibę w Niderlandach. Ta ostatnia wraz z południowokoreańską grupą LG Electronics utworzyła wspólne przedsiębiorstwo. To wspólne przedsiębiorstwo posiada niderlandzką spółkę zależną, LG Philips Displays Netherlands BV (zwaną dalej „LG.PD Netherlands”), mającą stały zakład w Zjednoczonym Królestwie.

7 Philips Electronics UK chciała odliczyć od uzyskanych przez siebie zysków cztery straty poniesionych przez stały zakład LG.PD Netherlands z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie w latach podatkowych 2001–2004.

8 Wniosek Philips Electronics UK został oddalony przez organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa z uwagi w szczególności na fakt, że straty LG.PD Netherlands mogły być odliczone od zysków tej ostatniej spółki w Niderlandach. Ten motyw uzasadnienia został w szczególności zakwestionowany przed First-tier Tribunal (Tax Chamber).

9 First-tier Tribunal (Tax Chamber) rozstrzygnął spór na korzyść Philips Electronics UK. Organ podatkowy Zjednoczonego Królestwa wniosł następnie odwołanie do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

10 Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowił w związku z tym zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku gdy państwo członkowskie (jak Zjednoczone Królestwo) zawiera w podstawie opodatkowania zyski i straty spółki zarejestrowanej i zarejestrowanej dla celów podatkowych w innym państwie członkowskim (jak Niderlandy) w takim zakresie, w jakim zyski te pochodzą z działalności prowadzonej przez spółkę niderlandzką w Zjednoczonym Królestwie poprzez stały zakład zlokalizowany w Zjednoczonym Królestwie, to czy wyłączenie możliwości przeniesienia strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie przez osoby w Zjednoczonym Królestwie stały zakład spółki niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie na spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie w drodze podatkowego zwolnienia grupowego – jeżeli jakkolwiek cztery tych strat lub jakkolwiek kwota brana pod uwagę przy ich obliczaniu »odpowiada kwocie, która dla celów zagranicznego podatku (za jakkolwiek okres) podlega potrąceniu albo odliczeniu w inny sposób od dochodów spółki lub innej osoby nieuzyskanych w Zjednoczonym Królestwie [‘non-UK profits’] lub wyraża taką kwotę«, przez co należy rozumieć, że przeniesienie strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie przez osoby w Zjednoczonym Królestwie stały zakład dozwolone jest tylko, jeżeli w czasie składania wniosku nie może mieć miejsca żadne potrącenie ani odliczenie w państwie członkowskim poza Zjednoczonym Królestwem (w tym w innym państwie członkowskim, jak Niderlandy), przy czym nie wystarcza, że nie wystąpiono o przyznanie ulgi dostępnej za granicą, przy czym brak jest równoważnego warunku znajdującego zastosowanie do przeniesienia strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie przez spółkę z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie – stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorcy obywatela państwa członkowskiego w świetle art. 49 TFUE (dawniej art. 43 WE)?

2) Jeżeli tak, to czy ograniczenie to może zostać uzasadnione:

a) wyłączenie potrzeb zapobiegania podwójnemu użyciu strat albo

b) wyłączenie potrzeb zachowania zrównoważonego rozkładu kompetencji do opodatkowywania pomiędzy państwami członkowskimi, albo

c) w oparciu o potrzebę zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych

pomiędzy państwami członkowskimi w postępowaniu z potrzeb zapobiegania podwójnemu uciążliwym stratom.

3) Jeżeli tak, to czy ograniczenie to jest proporcjonalne wobec takiego uzasadnienia?

4) Czy prawo [Unii] wymaga od Zjednoczonego Królestwa przyznania spółce brytyjskiej takiego rodzaju ochrony prawnej jak prawo do udzielenia grupowej ulgi podatkowej wobec swoich dochodów, jeżeli jakieś ograniczenie praw spółki niderlandzkiej nie jest uzasadnione, względnie w zakresie, w jakim ograniczenie to nie jest proporcjonalne wobec jakiegokolwiek uzasadnienia?”.

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie pytania pierwszego*

11 W swym pierwszym pytaniu sąd krajowy dopytuje w istocie do ustalenia, czy wykładni art. 43 WE należy dokonywać w ten sposób, że fakt, iż w przepisach krajowych możliwe jest przeniesienie w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spółkę brytyjską rezydentem strat poniesionych przez stałą zakład spółki niemieckiej rezydentem utworzony w tym państwie członkowskim uzależniono od warunku, zgodnie z którym straty te nie mogą być użyte dla celów zagranicznego podatku, w sytuacji gdy brak jest równoważnego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym państwie członkowskim przez spółkę brytyjską rezydentem, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości w innym państwie członkowskim względem spółki niemieckiej rezydentem.

12 Swoboda działalności gospodarczej, której art. 43 WE przyznaje obywatelom Unii i która oznacza dla nich dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia i zarządzania przedsiębiorstwami na tych samych warunkach co określone przez ustawodawstwo państwa członkowskiego pojęcia przedsiębiorstwa dla jego własnych obywateli, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej, prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyroki: z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; a także z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 30).

13 Ponieważ art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie WE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają one wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe (wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 22).

14 Swoboda wyboru odpowiedniej formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim ma na celu między innymi umożliwienie spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcia oddziału w innym państwie członkowskim i prowadzenia tam działalności na takich samych warunkach jak w przypadku spółki zależnej (wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 15).

15 W tym wzgl?dzie przepisy takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym uzale?niaj? od spe?nienia pewnych warunków mo?liwo?? przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spó?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez sta?y zak?ad spó?ki nieb?d?cej rezydentem utworzony w tym pa?stwie cz?onkowskim, podczas gdy brak jest równowa?nego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym pa?stwie cz?onkowskim przez spó?k? b?d?c? rezydentem.

16 Taka ró?nica traktowania powoduje, ?e korzystanie ze swobody przedsi?biorczo?ci za po?rednictwem sta?ego zak?adu jest mniej atrakcyjne dla spó?ek maj?cych siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich. Wynika st?d, ?e przepisy krajowe takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym ograniczaj? swobod? wyboru odpowiedniej formy prawnej dzia?alno?ci wykonywanej w innym pa?stwie cz?onkowskim.

17 Aby takie odmienne traktowanie by?o zgodne z postanowieniami traktatu WE dotycz?cymi swobody przedsi?biorczo?ci, musi ono dotyczy? sytuacji, które nie s? obiektywnie porównywalne, lub by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11753, pkt 167). Porównywalno?? sytuacji wspólnotowej i sytuacji wewn?trznej nale?y bada? z uwzgl?dnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe (wyrok z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 22).

18 Zjednoczone Królestwo twierdzi, ?e sytuacja spó?ki nieb?d?cej rezydentem, posiadaj?cej wy??cznie sta?y zak?ad na terytorium krajowym, który podlega opodatkowaniu jedynie z tytu?u zysków osi?gni?tych na tym terytorium i wypracowanych przez ten sta?y zak?ad, nie jest porównywalna z sytuacj? spó?ki b?d?cej rezydentem, która mo?e by? przy tym spó?k? zale?n? spó?ki dominuj?cej nieb?d?cej rezydentem i która podlega opodatkowaniu z tytu?u ogó?u jej dochodów.

19 Nie mo?na jednak zaakceptowa? takiego stanowiska. Sytuacja spó?ki nieb?d?cej rezydentem, która posiada jedynie sta?y zak?ad na terytorium krajowym, i sytuacja spó?ki b?d?cej rezydentem s? w ?wietle celu re?imu podatkowego takiego jak b?d?cy przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym obiektywnie porównywalne w zakresie, w jakim chodzi o mo?liwo?? przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie na inn? spó?k? tej grupy.

20 W rezultacie na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie?, i? wyk?adni art. 43 WE nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e fakt, i? w przepisach krajowych mo?liwo?? przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spó?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez sta?y zak?ad spó?ki nieb?d?cej rezydentem znajduj?cy si? w tym pa?stwie cz?onkowskim uzale?niono od warunku, zgodnie z którym straty te nie mog? by? u?yte dla celów zagranicznego podatku, w sytuacji gdy brak jest równowa?nego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym pa?stwie cz?onkowskim przez spó?k? b?d?c? rezydentem, stanowi ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim wzgl?dem spó?ki nieb?d?cej rezydentem.

*W przedmiocie pytania drugiego*

21 W swym drugim pytaniu s?d krajowy d??y w istocie do ustalenia, czy ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim wzgl?dem sp?ki nieb?d?cej rezydentem, takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, mo?e by? uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego, do których nale?? cel w postaci zapobiegania podwójnemu uwzgl?dnieniu strat, zachowanie zrównowa?onego podzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi lub oba te powody ??cznie.

22 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, ?e ograniczenie swobody przedsi?biorczo?ci mo?e by? dopuszczalne, je?eli jest uzasadnione nadrz?dnymi wzgl?dami interesu ogólnego. Konieczne jest równie? w takim przypadku, aby ograniczenie to mog?o gwarantowa? realizacj? danego celu i nie wykracza?o poza to, co jest niezb?dne dla jego osi?gni?cia (ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 35).

23 Co si? tyczy, po pierwsze, zachowania podzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nale?y przypomnie?, i? jest to uzasadniony cel uznany przez Trybuna? (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10 National Grid Indus, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 45).

24 Cel ten, jak zauwa?y? Trybuna?, ma w szczególno?ci prowadzi? do zachowania symetrii mi?dzy prawem do opodatkowania zysków a mo?liwo?ci? odliczenia strat (zob. wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 33).

25 Jednak?e w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym kompetencje podatkowe przyjmuj?cego pa?stwa cz?onkowskiego, na terytorium którego prowadzona jest dzia?alno?? gospodarcza przynosz?ca straty sta?emu zak?adowi, nie s? w ?aden sposób naruszone w wyniku mo?liwo?ci przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na sp?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez sta?y zak?ad po?o?ony na terytorium tego pa?stwa.

26 Sytuacj? t? nale?y odró?ni? od sytuacji, w której wyst?puje mo?liwo?? uwzgl?dnienia strat poniesionych w innym pa?stwie cz?onkowskim i która z tego tytu?u zwi?zana jest z kompetencjami podatkowymi tego pa?stwa, a w której symetria mi?dzy prawem do opodatkowania zysków a mo?liwo?ci? odliczenia strat nie by?aby zachowana. W sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, która obejmuje przeniesienie na sp?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez sta?y zak?ad znajduj?cy si? na terytorium tego pa?stwa cz?onkowskiego, kompetencje podatkowe tego ostatniego w odniesieniu do ewentualnych zysków wynikaj?cych z dzia?alno?ci sta?ego zak?adu na jego terytorium nie s? naruszone.

27 Wynika st?d, ?e przyjmuj?ce pa?stwo cz?onkowskie, na terytorium którego prowadzona jest dzia?alno?? gospodarcza przynosz?ca straty sta?emu zak?adowi, nie mo?e powo?ywa? si? w sytuacji takiej jak b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym na cel obejmuj?cy zachowanie podzia?u kompetencji podatkowych pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi dla uzasadnienia faktu, ?e przepisy krajowe tego pa?stwa uzale?niaj? mo?liwo?? przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na sp?k? b?d?c? rezydentem strat poniesionych przez sta?y zak?ad sp?ki nieb?d?cej rezydentem znajduj?cy si? w tym pa?stwie cz?onkowskim od warunku, zgodnie z którym straty te nie mog? by? u?yte dla celów zagranicznego podatku, w sytuacji gdy brak jest zrównowa?onego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym pa?stwie cz?onkowskim przez sp?k? b?d?c? rezydentem.

28 Je?li chodzi, po drugie, o cel w postaci zapobiegania podwójnemu uwzgl?dnieniu strat, nale?y zauwa?y?, ?e zak?adaj?c nawet, i? mo?na by? powo?a? si? na taki powód w sposób

niezależny, w każdym razie nie mogłoby to mieć miejsca w przypadku takim jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym w celu uzasadnienia przepisów krajowych przyjmującego państwa członkowskiego.

29 Spór przed sądem krajowym dotyczy bowiem kwestii, czy przyjmujące państwo członkowskie może uzależnić od pewnych warunków możliwość przeniesienia w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spółkę będącą rezydentem strat poniesionych przez stały zakład spółki niebędącej rezydentem znajdującej się w tym państwie członkowskim, w sytuacji gdy brak jest równoważnego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem.

30 W takim przypadku ryzyko, że straty te zostaną uwzględnione w przyjmującym państwie członkowskim, w którym jest położony stały zakład, a także w państwie członkowskim, w którym spółka niebędąca rezydentem ma siedzibę, nie ma wpływu na kompetencje podatkowe państwa członkowskiego, w którym położony jest stały zakład.

31 Jak zauważyła rzeczniczka generalna w pkt 49 i następujących przedstawionej opinii, straty przeniesione przez stały zakład LG.PD Netherlands w Zjednoczonym Królestwie na spółkę Philips Electronics UK, będącą rezydentem z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, związane są w każdym stanie rzeczy z kompetencjami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa. Te kompetencje podatkowe nie są w żaden sposób podważone w wyniku faktu, że przeniesione straty mogą być stosownie do okoliczności uwzględnione również w Niderlandach.

32 W okolicznościach takich jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym cel obejmujący zapobieganie ryzyku podwójnego uwzględnienia strat nie może jako taki umożliwić państwu członkowskiemu, w którym położony jest stały zakład, wykluczenia uwzględnienia strat z uwagi na to, że straty te mogą być ponadto uyte w państwie członkowskim, w którym spółka niebędąca rezydentem ma swoją siedzibę.

33 Przyjmujące państwo członkowskie, na terytorium którego stały zakład ma siedzibę, nie może zatem, dla uzasadnienia przepisów tego państwa, w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ani w żadnym przypadku, powołać się w sposób niezależny na ryzyko podwójnego uwzględnienia strat.

34 Jest tak – również ze względów przedstawionych w pkt 23–33 niniejszego wyroku – w odniesieniu do obydwu celów obejmujących przede wszystkim zachowanie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi i zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat.

35 Wynika z powyższego, że na pytanie drugie należy odpowiedzieć, iż ograniczenie swobody przedsiębiorczości w innym państwie członkowskim względem spółki niebędącej rezydentem, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, do których należy cel w postaci zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat, zachowanie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi lub oba te powody przede wszystkim.

*W przedmiocie pytania trzeciego*

36 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie drugie pytanie trzecie nie wymaga odpowiedzi.

*W przedmiocie pytania czwartego*

37 W swym czwartym pytaniu sąd krajowy dąży w istocie do ustalenia, jakie działania



powinien on podjąć w wyniku odpowiedzi udzielonej na pytanie drugie.

38 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że sąd krajowy, działający w ramach swoich kompetencji jako organ państwa członkowskiego, ma obowiązek, zgodnie z zasadą współpracy wyrażoną w art. 10 WE, stosować w całości podlegające bezpośredniemu stosowaniu prawo Unii i zapewnić ochronę uprawnień wynikających z tego prawa dla jednostek, odmawiając zastosowania jakiegokolwiek przepisu prawa krajowego, który byłby ewentualnie z nim sprzeczny, zarówno wcześniejszego, jak i późniejszego od normy prawa Unii (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, Rec. s. 629, pkt 16, 21; a także z dnia 19 czerwca 1990 r. w sprawie C-213/89 Factortame i in., Rec. s. I-2433, pkt 19).

39 W tym względzie bez znaczenia jest okoliczność, że w sposób nieuzasadniony została ograniczona swoboda przedsiębiorcy nie tylko podatnika – spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie – ile spółki niebędącej rezydentem, posiadającej w Zjednoczonym Królestwie stały zakład. Swoboda przedsiębiorcy, aby być skuteczną, musi również obejmować, w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, możliwość skorzystania przez podatnika z grupowej ulgi podatkowej względem jego dochodów.

40 W związku z tym na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym sąd ten ma obowiązek niezastosowania jakiegokolwiek przepisu prawa krajowego, który jest sprzeczny z art. 43 WE.

#### **W przedmiocie kosztów**

41 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Wykądni art. 43 WE należy dokonywać w ten sposób, że fakt, iż w przepisach krajowych możliwość przeniesienia, w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spółkę będącą rezydentem, strat poniesionych przez stały zakład spółki niebędącej rezydentem znajdujący się w tym państwie członkowskim uzależniono od warunku, zgodnie z którym straty te nie mogły być użyte dla celów zagranicznego podatku, w sytuacji gdy brak jest równoważnego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorcy w innym państwie członkowskim względem spółki niebędącej rezydentem.**
- 2) **Ograniczenie swobody przedsiębiorcy w innym państwie członkowskim względem spółki niebędącej rezydentem, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, nie może być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego, do których należy cel w postaci zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat, zachowanie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi lub oba te powody łącznie.**
- 3) **W sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym sąd ten ma obowiązek niezastosowania jakiegokolwiek przepisu prawa krajowego, który jest sprzeczny z art. 43 WE.**

Podpisy

\* Język postępowania: angielski.