

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (wielka izba)

z dnia 1 kwietnia 2014 r.(*)

Odes?anie prejudycjalne – Swoboda przedsi?biorczo?ci – Podatki dochodowe od osób prawnych – Ulga podatkowa – Grupy spółek i konsorcja – Przepisy krajowe umo?liwiaj?ce przeniesienie strat mi?dzy spółk? nale??c? do konsorcjum a spółk? nale??c? do grupy, które s? powi?zane poprzez „spółk? ??cznik” b?d?c? jednocze?nie cz?onkiem grupy i konsorcjum – Warunek siedziby „spółki ??cznika” – Dyskryminacja ze wzgl?du na miejsce siedziby – Ostateczna spółka dominuj?ca grupy, która ma siedzib? w pa?stwie trzecim i posiada spółki zamierzaj?ce dokona? przeniesienia strat za po?rednictwem spółek maj?cych siedzib? w pa?stwach trzecich

W sprawie C?80/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 19 grudnia 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 15 lutego 2012 r., w post?powaniu:

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

przeciwno

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs,

TRYBUNA? (wielka izba),

w sk?adzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts, wiceprezes, M. Ileši?, 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, s?dziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 wrze?nia 2013 r.,

rozważszy 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. Facenné, 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. Lyala, 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 »ulga grupowa«.

2. Ulga grupowa przysuguje w przypadku, gdy spółka przekazująca i spółka wnioskująca należą do tej samej grupy. Wniosek skierowany na podstawie niniejszego ustępu zwany jest dalej »wnioskiem grupowym«.

3. Ulga grupowa przysuguje również w przypadku, gdy jedna ze spółek: spółka przekazująca albo spółka wnioskująca jest członkiem konsorcjum, a druga spółka jest:

a) spółką handlową posiadaną przez konsorcjum, która nie jest w 75% spółką zależną jakiegokolwiek ze spółek; lub

b) spółką handlową:

i) która jest w 90% spółką zależną spółki holdingowej posiadanej przez konsorcjum; oraz

ii) która nie jest w 75% spółką zależną spółki innej niż spółka holdingowa; lub

c) spółką handlową posiadaną przez konsorcjum, która nie jest w 75% spółką zależną jakiegokolwiek ze spółek;

lub zgodnie z art. 406, jeżeli jedna z nich jest członkiem grupy spółek, druga jest w posiadaniu konsorcjum, a inna spółka jest członkiem zarówno grupy i konsorcjum. Wniosek złożony na podstawie niniejszego ustępu zwany jest dalej »wnioskiem konsorcjum«.

3A. Ulga grupowa przysuguje tylko w przypadku, gdy poniżej wskazany warunek został spełniony zarówno przez spółkę przekazującą, jak i spółkę wnioskującą.

3B. Warunkiem jest, aby spółka miała siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub jeżeli nie ma tam siedziby, aby prowadziła działalność w Zjednoczonym Królestwie za pomocą stałego zakładu.

4. Nie można wystąpić z wnioskiem konsorcjum, jeżeli zysk ze sprzedaży kapitału zakładowego innej spółki lub spółki holdingowej posiadanej przez członka będzie postrzegany jako zysk handlowy tego członka.

5. Zgodnie z postanowieniami niniejszego artykułu co najmniej dwie spółki wnioskujące mogą wystąpić z wnioskami dotyczącymi tej samej spółki przekazującej i za te same okresy rozliczeniowe tej spółki przekazującej.

6. Zapłata za ulgę grupową:

a) nie powinna być brana pod uwagę przy obliczaniu zysków lub strat jednej ze spółek dla celów podatku dochodowego od osób prawnych; oraz

b) nie może być postrzegana dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jako wypłata [...];

przy czym dla celów niniejszego ustępu »zapłata za grupową ulgę podatkową« oznacza zapłatę przez spółkę wnioskującą spółce przekazującej, w wykonaniu zawartej pomiędzy tymi spółkami umowy odnoszącej się do kwoty przekazywanej w drodze grupowej ulgi podatkowej, która nie przekracza tej kwoty”.

4 Artykuł 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 dany 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 słowami, za pośrednictwem rzeczonyj 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 w całości 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 zakładowanie 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 przedsiębiorcy przyznana obywatelom Unii na mocy art. 49 TFUE zapewnia im dostęp do działalności na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co określone przez przepisy państwa członkowskiego siedziby dla jego własnych obywateli. Zgodnie z art. 54 TFUE obejmuje ona przysługującą spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutów siedzib, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyroki: Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, pkt 35; a także Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 30).

18 Przepisy takie jak będące przedmiotem postępowania głównego uzależniają możliwość przeniesienia, w drodze ulgi, strat poniesionych przez spółkę mającą siedzibę podatkową w jednym państwie członkowskim i należącą do konsorcjum poprzez inną spółkę mającą siedzibę podatkową w tym samym państwie członkowskim i należącą do grupy od warunku, aby spółka-członek należąca jednocześnie do tego konsorcjum i do tej grupy miała siedzibę w rzeczonym państwie członkowskim lub prowadziła w nim działalność gospodarczą za pośrednictwem stałego zakładu.

19 Ulga taka jak ta, której dotyczy postępowanie główne, stanowi dla zainteresowanych spółek korzyść podatkową. Przyspieszając rozliczenie strat spółek deficytowych poprzez ich bezpośrednio pokrycie z dochodów innych spółek należących do grupy, poprawia ona ich płynność finansową (wyrok Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 32).

20 Warunek siedziby przewidziany dla spółki-członka wprowadza zatem odmienne traktowanie pomiędzy spółkami będącymi rezydentami powiżanymi, w rozumieniu krajowych przepisów podatkowych, poprzez spółkę-członka mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, którym przysuguje omawiana korzyść podatkowa, a spółkami będącymi rezydentami powiżanymi poprzez spółkę-członka mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, którym ona nie przysuguje.

21 To odmienne traktowanie pod względem podatkowym czyni mniej atrakcyjnym założenie spółki-członka w innym państwie członkowskim, ponieważ mające zastosowanie przepisy krajowe przyznają wskazaną korzyść podatkową wyłącznie wtedy, gdy spółki-członki mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

22 Okoliczności, że w sporze głównym to nie wobec spółek wnioskujących mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie została ograniczona swoboda przedsiębiorcy, nie ma wpływu na stwierdzenie dokonane w punkcie poprzednim co do istnienia odmiennego traktowania pomiędzy spółkami będącymi rezydentami powiżanymi poprzez spółkę-członka mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie a spółkami będącymi rezydentami powiżanymi poprzez spółkę-członka mającą siedzibę w innym państwie członkowskim.

23 Trybunał orzekł już bowiem, że do celów podatkowych spółka może powołać się na ograniczenie swobody przedsiębiorcy innej spółki, z którą jest ona powiżana, jeżeli takie ograniczenie ma wpływ na jej własne opodatkowanie (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, C-718/11, EU:C:2012:532, pkt 39).

- 24 W konsekwencji, aby swoboda przedsiębiorczości była skuteczna, powinna również obejmować, w sytuacji takiej jak w postępowaniu głównym, możliwość powożenia się na nią przez spółki wnioskujące, jeżeli twierdzą one, że pod względem podatkowym są gorzej traktowane niż gdyby były powołane ze spółek przekazujących straty za pośrednictwem spółki członka mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.
- 25 Aby takie odmiennie traktowanie było zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne – a zatem porównywalność sytuacji transgranicznej i sytuacji krajowej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe – lub być uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W odniesieniu do porównywalności bezsporne jest, że spółki będące podatnikami powołane przez spółkę członka z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie i spółki powołane przez spółkę członka z siedzibą w innym państwie członkowskim w świetle celu przepisów podatkowych takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym znajdują się w sytuacjach obiektywnie porównywalnych, jeżeli chodzi o możliwość przenoszenia między nimi, za pośrednictwem ulgi grupowej w ramach konsorcjum, strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie.
- 27 Co do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadnić ograniczenie swobody przedsiębiorczości należy zauważyć, że rzęd Zjednoczonego Królestwa nie powoła się na nie ani w uwagach na piśmie, ani na rozprawie.
- 28 W tych okolicznościach do sądu odsyłającego należy zbadanie, jakie są cele realizowane przez przepisy krajowe rozpatrywane w sporze głównym.
- 29 Mając na uwadze powyższe i w celu udzielenia użytecznej odpowiedzi pozwalającej sądowni odsyłającemu na rozstrzygnięcie rozpatrywanego przez niego sporu należy zauważyć, że na poparcie takich przepisów nie można skutecznie powoływać się ani na zachowanie kompetencji podatkowych państw członkowskich, ani na zwalczanie unikania opodatkowania.
- 30 Mimo że cel zachowania kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi został uznany przez Trybunał za uzasadniony (zob. w szczególności wyrok National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, pkt 45), w zamiarze ochrony równowagi między prawem opodatkowania zysków a możliwością odliczenia strat (zob. wyrok Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 33), należy stwierdzić, że w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego kompetencje podatkowe przyjmującego państwa członkowskiego, na którego terytorium prowadzona jest działalność gospodarcza przynosząca straty spółce należącej do konsorcjum, nie są w żaden sposób naruszone w wyniku możliwości przeniesienia w drodze ulgi podatkowej na spółkę będącą rezydentem strat poniesionych przez inną spółkę, ponieważ ma ona również rezydencję podatkową na terytorium tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok Philips Electronics, EU:C:2012:532, pkt 25, 26).
- 31 Rodek krajowy ograniczający swobodę przedsiębiorczości może być usprawiedliwiony, jeżeli dotyczy on zwalczania czysto sztucznych struktur, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego (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 także Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 57).
- 32 Rodek taki mógłby również być uzasadniony celem polegającym na zwalczaniu rajów

podatkowych.

33 Trybuna orzek jednak, że aby ograniczenie swobody przedsiębiorczości mogło 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 należycym 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 korzyści podatkowe przewidziane 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 beneficjentki 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 rząd Zjednoczonego Królestwa na rozprawie, ulga taka jak wnioskowana w sporze głównym mogłaby zostać przyznana na podstawie tych samych przepisów w sytuacji, gdyby spółka beneficjentka

siedziby w Zjednoczonym Królestwie, czemu nie stoi na przeszkodzie fakt, iż ostateczna spółka dominująca i spółki pośrednie w grupie miały siedziby w państwie trzecim.

42 W konsekwencji na przedstawione pytania powinno się odpowiedzieć, iż art. 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, które dopuszczają, aby spółka będąca rezydentem należąca do grupy mogła uzyskać przeniesienie strat poniesionych przez inną spółkę będącą rezydentem należąca do konsorcjum, jeżeli „spółka zależna” należąca jednocześnie do tej grupy i do tego konsorcjum ma siedzibę także w rzeczonym państwie członkowskim, i to niezależnie od siedziby spółek posiadających bezpośrednio lub poprzez spółki pośrednie kapitał spółki zależnej oraz innych spółek, których dotyczy przeniesienie strat, podczas gdy wykluczają one taką możliwość, jeżeli spółka zależna ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

43 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 49 TFUE i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom państwa członkowskiego, które dopuszczają, aby spółka będąca rezydentem należąca do grupy mogła uzyskać przeniesienie strat poniesionych przez inną spółkę będącą rezydentem należąca do konsorcjum, jeżeli „spółka zależna” należąca jednocześnie do tej grupy i do tego konsorcjum ma siedzibę także w rzeczonym państwie członkowskim, i to niezależnie od siedziby spółek posiadających bezpośrednio lub poprzez spółki pośrednie kapitał spółki zależnej oraz innych spółek, których dotyczy przeniesienie strat, podczas gdy wykluczają one taką możliwość, jeżeli spółka zależna ma siedzibę w innym państwie członkowskim.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.