Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 19 kwietnia 2012 r. [1]

Sprawa C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
przeciwko
Philips Electronics UK Ltd

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Zjednoczone Królestwo)]

Swoboda przedsiębiorczości — Krajowe prawo podatkowe — Podatek dochodowy od osób prawnych — Grupowa ulga podatkowa — Wyłączenie przeniesienia strat utworzonego na terytorium krajowym stałego zakładu spółki niemającej siedziby na terytorium krajowym na spółkę powiązaną przez konsorcjum mającą siedzibę na terytorium krajowym

I – Wprowadzenie

1. Trybunał po raz trzeci zajmuje się przepisami podatkowymi dotyczącymi grupowej ulgi podatkowej („group relief") w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej. Przepisy te umożliwiają przeniesienie strat pomiędzy różnymi spółkami wewnątrz grupy albo konsorcjum. Straty mogą zatem zostać przesunięte, i to w takie miejsce, gdzie można z nich zrobić najlepszy „użytek" pod względem podatkowym. Grupa albo konsorcjum jest zatem traktowana pod względem podatkowym jak pojedyncze przedsiębiorstwo.

2. Po raz trzeci pojawia przed Trybunałem także kwestia, czy wyłączenie określonych podatników z tych przepisów jest zgodne ze swobodą przedsiębiorczości (zwaną także „swobodą podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej"). Trybunał zajmował się już w tym względzie wyłączeniem zagranicznych spółek zależnych [2], a także krajowych spółek holdingowych zarządzających w większości zagranicznymi spółkami zależnymi [3].

3. Niniejsza sprawa dotyczy konsorcjum z udziałem spółek brytyjskich i niderlandzkich. Położony na terytorium Zjednoczonego Królestwa oddział niderlandzkiej spółki chce przenieść swoje straty na spółkę brytyjską. Brytyjskie organy finansowe nie chcą do tego dopuścić, ponieważ straty powstały wprawdzie w Zjednoczonym Królestwie, jednak mogą również zostać uwzględnione pod względem podatkowym w niderlandzkiej siedzibie spółki.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837.

3 — Wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. s. I-4695.

II – Ramy prawne

4. W Zjednoczonym Królestwie pobierany jest podatek od osób prawnych. W spornych w niniejszej sprawie latach 2001–2004 był on uregulowany w Income and Corporation Taxes Act 1988 (ustawie o podatkach dochodowych i podatkach od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA").

5. Podatkowi od osób prawnych spółki z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie podlegają w odniesieniu do całego swojego dochodu. Spółki z siedzibą poza Zjednoczonym Królestwem podlegają podatkowi od osób prawnych jedynie w zakresie, w jakim dochód został uzyskany w stałym zakładzie z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie.

6. Odpowiada to umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej pomiędzy Zjednoczonym Królestwem i Królestwem Niderlandów, której art. 7 ust. 1 we fragmentach brzmi:

„Dochody przedsiębiorstwa umawiającego się państwa podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, chyba że przedsiębiorstwo prowadzi działalność w drugim umawiającym się państwie za pośrednictwem stałego zakładu położonego w tym państwie. Jeśli przedsiębiorstwo prowadzi działalność w taki sposób, to jego dochody mogą być opodatkowane w drugim państwie, ale tylko w takim zakresie, w jakim można je przypisać temu stałemu zakładowi".

7. Straty powstałe w Zjednoczonym Królestwie mogą być przenoszone zarówno przez krajowe spółki, jak również przez stałe zakłady zagranicznych spółek na wcześniejsze lub późniejsze okresy podatkowe.

8. Artykuł 402 ust. 1 ICTA przewiduje ponadto uregulowanie dotyczące przenoszenia strat pomiędzy różnymi podatnikami w drodze tak zwanej grupowej ulgi podatkowej:

„Zgodnie z przepisami niniejszego rozdziału oraz art. 492 ust. 8 ulga 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 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«".

9. W zależności od relacji spółki przenoszącej i spółki wnioskującej o grupową ulgę podatkową można ubiegać się albo w drodze wniosku w ramach grupy, albo wniosku w ramach konsorcjum.

10. W przypadku gdy spółka przenosząca nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie, art. 403D przewiduje dla grupowej ulgi podatkowej następujące uregulowanie szczególne:

„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 że:

a) można ją przypisać działalności tej spółki, z której dochód lub inne zyski z tego okresu zostały lub zostałyby (gdyby istniały) wzięte pod uwagę przy obliczaniu podlegającego opodatkowaniu dochodu tej spółki za ten okres dla celów podatku dochodowego od osób prawnych;

b) nie można jej przypisać działalności spółki, która jest zwolniona z podatku dochodowego od osób prawnych za ten okres na mocy uregulowań dotyczących unikania podwójnego opodatkowania; oraz

c) żadna z części:

(i) straty lub innej kwoty, albo

(ii) jakiejkolwiek kwoty wziętej pod uwagę przy jej obliczaniu,

nie odpowiada kwocie lub nie wyraża kwoty, którą dla celów podatku zagranicznego można (w dowolnym okresie) potrącić lub w inny sposób odliczyć od pochodzących spoza Zjednoczonego Królestwa dochodów spółki albo innej osoby.

[…]

3. Dla celów niniejszego przepisu »dochody uzyskane za granicą« [»non-UK profits«] oznaczają w odniesieniu do jakiejkolwiek osoby kwoty, które:

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

b) nie są kwotami odpowiadającymi lub wyrażonymi w całości dochodów (tej albo innej osoby) za jakikolwiek okres rozliczeniowy,

albo kwoty brane pod uwagę przy obliczaniu tych kwot.

[…]

9. W niniejszym przepisie »zagraniczny podatek« oznacza dowolny podatek pobierany zgodnie z prawem jakiegokolwiek kraju poza Zjednoczonym Królestwem, który:

a) obciąża dochód i odpowiada podatkowi dochodowemu w Zjednoczonym Królestwie,

b) obciąża dochód lub podlegające opodatkowaniu zyski i odpowiada podatkowi dochodowemu od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie;

[...]".

III – Okoliczności faktyczne i pytania prejudycjalne

11. Przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jest podatek dochodowy od osób prawnych należny w Zjednoczonym Królestwie od Philips Electronics UK Ltd (zwanej dalej „podatnikiem") za lata 2001–2004.

12. Za powyższe lata podatnik mający siedzibę w Zjednoczonym Królestwie złożył w ramach swoich deklaracji podatkowych szereg wniosków konsorcjum o grupową ulgę podatkową, ostatni w dniu 9 lipca 2009 r. W ten sposób straty innej spółki w łącznej wysokości około 64 mln GBP miały zostać przeniesione na podatnika oraz w konsekwencji odliczone od podstawy wymiaru jego podatku dochodowego od osób prawnych. Straty te powstały w mającym siedzibę w Zjednoczonym Królestwie oddziale niderlandzkiej spółki LG Philips Displays Netherlands BV (zwanej dalej „LG.PD Netherlands").

13. LG.PD Netherlands jest częścią grupy stanowiącej konsorcjum spółki niderlandzkiej i spółki południowokoreańskiej. Spółka niderlandzka jest spółką dominującą podatnika. W postępowaniu przed sądem krajowym należy wyjść z założenia, że to powiązanie pomiędzy LG.PD Netherlands i podatnikiem co do zasady uprawnia do grupowej ulgi podatkowej [4].

14. Przeniesienie strat z oddziału LG.PD Netherlands w Zjednoczonym Królestwie na podatnika zostało uzgodnione przez obie spółki w umowie przewidującej wynagrodzenie dla LG.PD Netherlands. W dniu 27 stycznia 2006 r. w stosunku do majątku LG.PD Netherlands wszczęte zostało postępowanie upadłościowe.

15. W postępowaniu przed sądem krajowym jest sporne, czy administracja finansowa Zjednoczonego Królestwa może odmówić grupowego zwolnienia podatkowego, uzasadniając to tym, że straty, które mają zostać przeniesione, zostają zasadniczo uwzględnione w ramach niderlandzkiego opodatkowania LG.PD Netherlands, a co za tym idzie, warunek zawarty w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA nie jest spełniony. Podatnik prezentuje w tym względzie pogląd, że przepis ten narusza swobodę podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej.

16. W tych okolicznościach Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber postanowił 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 założonej 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 położony w Zjednoczonym Królestwie stały zakład spółki niemającej siedziby w Zjednoczonym Królestwie na spółkę mającą siedzibę w Zjednoczonym Królestwie w drodze podatkowego zwolnienia grupowego, jeśli jakakolwiek część tych strat lub jakakolwiek kwota brana pod uwagę przy ich obliczaniu »odpowiada kwocie, która dla celów zagranicznego podatku (za jakikolwiek okres) podlega potrąceniu albo odliczeniu w inny sposób od dochodów spółki lub innej osoby nieuzyskanych w Zjednoczonym Królestwie lub wyraża taką kwotę«, przez co należy rozumieć, że przeniesienie strat poniesionych w Zjednoczonym Królestwie przez położony w Zjednoczonym Królestwie stały zakład dozwolone jest tylko, jeśli 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 przedsiębiorczości obywatela państwa członkowskiego w Zjednoczonym Królestwie w świetle art. 49 TFUE (dawniej art. 43 WE)?

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

   a) wyłącznie potrzebą zapobiegania podwójnemu użyciu strat, albo

   b) wyłącznie potrzebą zachowania zrównoważonego rozkładu kompetencji do opodatkowywania pomiędzy państwami członkowskimi, albo

4 — Zgodnie z art. 406 ust. 2 ICTA dane powiązanie nie jest wystarczające, ponieważ żadna ze spółek konsorcjum nie ma siedziby w Zjednoczonym Królestwie. Wcześniejsza instancja w postępowaniu głównym uważa jednak, że przepis ten nie znajduje zastosowania, ponieważ stanowi on zakazane ograniczenie swobody przedsiębiorczości. Stwierdzenie to nie jest już sporne w postępowaniu przed sądem krajowym z uwagi na brak wniesionego przeciwko niemu środka zaskarżenia.

c) w oparciu o potrzebę zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi w połączeniu z potrzebą zapobiegania podwójnemu użyciu strat?

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

4) Czy prawo UE wymaga od Zjednoczonego Królestwa przyznania spółce brytyjskiej takiego środka ochrony prawnej jak prawo do żądania udzielenia grupowej ulgi podatkowej wobec swoich dochodów, jeśli jakieś ograniczenie praw spółki niderlandzkiej nie jest uzasadnione, względnie w zakresie, w jakim ograniczenie to nie jest proporcjonalne wobec jakiegokolwiek uzasadnienia?".

17. W postępowaniu przed Trybunałem podatnik, rząd duński, rząd Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja Europejska przedstawili uwagi na piśmie oraz uczestniczyli w rozprawie.

IV – Ocena prawna

18. Pytania sądu krajowego dotyczą wykładni swobody przedsiębiorczości. Moja analiza będzie w tym względzie oparta na art. 43 WE, ponieważ art. 49 TFUE nie znajduje zastosowania do stanu faktycznego w sporze przed sądem krajowym [5]. Ponadto pytania sądu krajowego będę rozumiała w ten sposób, że odnoszą się one do zastosowania art. 48 WE, który nakazuje traktowanie określonych spółek tak jak wymienionych w art. 43 WE osób fizycznych.

19. Pytania o wykładnię właśnie swobody przedsiębiorczości są uzasadnione. Swoboda przedsiębiorczości jest właściwą swobodą podstawową w niniejszej sprawie. Trybunał orzekł już, że utworzenie i posiadanie przez spółkę stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim podlegają przedmiotowemu zakresowi stosowania art. 43 WE [6]. Niniejsza sprawa odnosi się do spółki niderlandzkiej i prawa przeniesienia strat oddziału, który prowadzi ona w Zjednoczonym Królestwie. Taki oddział pod względem podatkowym objęty jest pojęciem stałego zakładu [7].

20. Należy następnie wyjaśnić, czy swoboda przedsiębiorczości sprzeciwia się ograniczeniu prawa zagranicznej spółki do przeniesienia strat jej krajowego stałego zakładu (w formie oddziału).

A – *W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego: ograniczenie swobody przedsiębiorczości*

21. Zgodnie z kolejnością pytań prejudycjalnych zbadam na wstępie, czy przepis taki jak art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA ogranicza swobodę przedsiębiorczości. Zgodnie z tym przepisem przeniesienie krajowych strat stałego zakładu zagranicznej spółki w drodze grupowej ulgi podatkowej nie jest możliwe, jeśli straty te mogą dla celów zagranicznego opodatkowania zostać rozliczone z zagranicznymi dochodami.

5 — Artykuł 49 TFUE wszedł w życie w dniu 1 grudnia 2009 r. O grupową ulgę podatkową sporną w postępowaniu przed sądem krajowym wnioskowano jednak dla okresów od dnia 1 lipca 2001 r. do dnia 31 grudnia 2004 r., zaś ostatni z tych wniosków został złożony w dniu 9 lipca 2009 r.

6 — Wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium, Zb.Orz. s. I-3601, pkt 15.

7 — Zobacz art. 5 pkt 1 lit. b) wniosku Komisji Europejskiej dotyczącego dyrektywy Rady z dnia 16 marca 2011 r. w sprawie wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania osób prawnych z dnia 3 października 2011 r. [COM(2011) 121 wersja ostateczna].

22. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomimo iż podatki bezpośrednie należą do kompetencji państw członkowskich, to jednak powinny one wykonywać te kompetencje z poszanowaniem prawa Unii [8]. W tym kontekście należy podkreślić, że państwa członkowskie zgodnie z prawem Unii zasadniczo nie są zobowiązane do przewidzenia w ramach ich prawa dotyczącego podatku dochodowego od osób prawnych takiej grupowej ulgi podatkowej od strat, jaką przyznaje prawo Zjednoczonego Królestwa w niniejszej sprawie. Ukształtowanie systemu podatkowego należy bowiem do kompetencji każdego państwa członkowskiego [9]. Jeśli jednak państwo członkowskie przewiduje takie prawo, musi ono być uregulowane zgodnie z podstawowymi swobodami prawa Unii, w niniejszej sprawie w szczególności ze swobodą przedsiębiorczości.

23. Swoboda przedsiębiorczości została przyznana spółkom w art. 43 WE i art. 48 WE. Trybunał, mówiąc w skrócie, wywnioskował z treści tych postanowień, że spółki z siedzibą w jednym państwie członkowskim Wspólnoty mają prawo wykonywania swojej działalności w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [10].

24. Jako że ponadto art. 43 akapit pierwszy zdanie drugie traktatu WE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminujące przepisy podatkowe w przyjmującym państwie członkowskim [11]. Swoboda wyboru odpowiedniej formy prawnej działalności wykonywanej w innym państwie członkowskim ma na celu między innymi pozwolić spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich na otwarcie oddziału w innym państwie członkowskim i prowadzenie tam działalności na takich samych warunkach, jak w przypadku spółki zależnej [12].

25. Powyższe orzecznictwo oznacza w konsekwencji, że zagraniczne spółki mogą prowadzić działalność w przyjmującym państwie członkowskim na takich samych zasadach, co spółki krajowe. Przyjmujące państwo członkowskie nie może ponadto powoływać się na to, że zagraniczna spółka może zapobiec ewentualnemu niekorzystnemu traktowaniu poprzez wybór innej formy prawnej dla swojej działalności w przyjmującym państwie członkowskim, na przykład spółki zależnej zamiast oddziału [13].

1. Niekorzystne nierówne traktowanie

26. W niniejszej sprawie należy stwierdzić nierówne traktowanie krajowych i zagranicznych spółek przy wykonywaniu ich działalności w Zjednoczonym Królestwie.

27. Rząd Zjednoczonego Królestwa sam podnosi, że przepisy podatkowe dotyczące grupowej ulgi podatkowej traktują inaczej spółki krajowe i spółki zagraniczne ze stałym zakładem położonym w kraju. Szczególne warunki przewidziane w art. 403D ust. 1 ICTA dotyczą wyłącznie spółek z siedzibą za granicą.

8 — Wyroki: z dnia 14 lutego 1995 r. w sprawie C-279/93 Schumacker, Rec. s. I-225, pkt 21; z dnia 8 grudnia 2011 r. w sprawie C-157/10 Banco Bilbao Vizcaya Argentaria, Zb.Orz. s. I-13023, pkt 28.

9 — Zobacz wyrok z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 23.

10 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. 273, pkt 18; z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. s. I-6161, pkt 35; z dnia 25 lutego 2010 r. w sprawie C-337/08 X Holding, Zb.Orz. s. I-1215, pkt 17; z dnia 26 października 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 36.

11 — Zobacz m.in. wyroki: ww. w przypisie 10 w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 22; z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 40; a także postanowienie z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-439/07 i C-499/07 KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, Zb.Orz. s. I-4409, pkt 77.

12 — Wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-253/03 CLT-UFA, Zb.Orz. s. I-1831, pkt 15.

13 — Zobacz ww. w przypisie 11 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 40.

28. Do powyższych warunków w myśl lit. c) wspomnianego przepisu zalicza się zasada, zgodnie z którą spółki zagraniczne mogą przenosić straty stałego zakładu położonego w Zjednoczonym Królestwie tylko wówczas, gdy nie mogą one zostać użyte do celów podatku zagranicznego. Dla spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie warunek ten nie obowiązuje.

29. Nierówne traktowanie powoduje dla spółek zagranicznych przynajmniej dwojaką niekorzyść. Z jednej strony trudniej jest im stworzyć konsorcjum ze spółkami w Zjednoczonym Królestwie. Będą one ze względu na brak możliwości przeniesienia w pewnych okolicznościach strat położonych w Zjednoczonym Królestwie stałych zakładów zagranicznych spółek chętniej prowadzić działalność w ramach konsorcjum ze spółkami krajowymi, które nie podlegają tym ograniczeniom. Z drugiej strony odmowa przeniesienia strat pociąga za sobą bezpośrednie niekorzystne skutki dla zagranicznej spółki. Spółka zagraniczna jest pozbawiona – jak w niniejszej sprawie – możliwości otrzymania od spółki, która korzysta z przeniesienia strat, wynagrodzenia z tego tytułu.

30. Jak już wskazano, z orzecznictwa wynika również, że przyjmujące państwo członkowskie nie może powoływać się na to, iż spółki zagraniczne mogą uniknąć niekorzystnych skutków poprzez prowadzenie działalności w przyjmującym państwie członkowskim w formie spółki zależnej, a nie oddziału. Wówczas przeniesienie strat spółki zależnej LG.PD Netherlands w Zjednoczonym Królestwie nie podlegałoby żadnym ograniczeniom. Spółki zagraniczne mogą jednak wykonywać swoje prawo do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej w Zjednoczonym Królestwie za pośrednictwem oddziału albo spółki zależnej.

2. Obiektywna porównywalność

31. Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi natomiast, że spółka krajowa i spółka zagraniczna z oddziałem położonym w Zjednoczonym Królestwie nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w odniesieniu do ich opodatkowania. Podczas gdy cały dochód spółki krajowej podlega opodatkowaniu, spółka zagraniczna podlega opodatkowaniu wyłącznie w odniesieniu do dochodów jej krajowego stałego zakładu.

32. Prawdą jest, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem dyskryminacja może wynikać jedynie ze stosowania różnych zasad do porównywalnych sytuacji albo ze stosowania takiej samej zasady do różnych sytuacji [14]. Odmienne traktowanie jest zatem zgodne z postanowieniami traktatu dotyczącymi swobody przedsiębiorczości wtedy, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne. Obiektywną porównywalność należy przy tym badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe [15].

33. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem sytuacja rezydentów i nierezydentów w dziedzinie podatków bezpośrednich nie jest co do zasady porównywalna [16]. Trybunał orzekł już jednak w wyroku w sprawie Marks & Spencer, że w każdej konkretnej sytuacji należy zbadać, czy ograniczenie stosowania ulgi podatkowej do podatników będących rezydentami jest umotywowane czynnikami obiektywnymi [17]. Ograniczenie ma zatem miejsce, gdy brak jest jakiejkolwiek obiektywnej różnicy w stosunku do rozpatrywanego opodatkowania, mogącej uzasadniać odmienne traktowanie różnych kategorii podatników [18].

14 — Wyrok z dnia 1 grudnia 2011 r. w sprawie C-253/09 Komisja przeciwko Węgrom, , Zb.Orz. s. I-12391, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo.

15 — Wyżej wymieniony w przypisie 10 wyrok w sprawie X Holding, pkt 20, 22.

16 — Wyroki: ww. w przypisie 8 w sprawie Schumacker, pkt 31; z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-282/07 Truck Center, Zb.Orz. s. I-10767, pkt 38.

17 — Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 37, 38.

18 — Zobacz w odniesieniu do swobody świadczenia usług wyrok z dnia 17 listopada 2009 r. w sprawie C-169/08 Presidente del Consiglio dei Ministri, Zb.Orz. s. I-10821, pkt 35.

34. Trybunał orzekł już bowiem wielokrotnie, że spółka z siedzibą w kraju i spółka z siedzibą za granicą, działająca w kraju poprzez stały zakład, mogą znajdować się w porównywalnej sytuacji w odniesieniu do krajowego opodatkowania [19].

35. W wyroku w sprawie Royal Bank of Scotland Trybunał orzekł w tym względzie, że takie spółki znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji, ponieważ podstawa wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych jest ustalana w ten sam sposób dla obu spółek. W tym kontekście dla Trybunału nie miała znaczenia okoliczność, że spółki będące rezydentami podlegają opodatkowaniu na podstawie ich światowego dochodu, zaś spółki niebędące rezydentami jedynie na podstawie ich dochodów uzyskanych na terytorium krajowym [20]. Tego rodzaju różnice co do suwerenności podatkowej państw członkowskich, jak przedstawił je rząd Zjednoczonego Królestwa, nie mają zatem znaczenia w ramach obiektywnej porównywalności sytuacji, lecz co najwyżej przy badaniu względów uzasadniających [21].

36. W wyroku w sprawie Saint-Gobain ZN Trybunał uznał ponadto porównywalną sytuację spółek z siedzibą w kraju i za granicą przede wszystkim z tego względu, że ich różne traktowanie nastąpiło dopiero na poziomie spornych ulg podatkowych [22]. Wcześniejsza instancja w postępowaniu głównym stwierdziła w tym względzie, że spółki krajowe i położone w kraju stałe zakłady spółek zagranicznych są traktowane dla celów podatku dochodowego od osób prawnych dokładnie w taki sam sposób w odniesieniu do dochodów i strat wypracowanych w Zjednoczonym Królestwie, z wyjątkiem jednak spornej w niniejszej sprawie grupowej ulgi podatkowej [23].

37. Istnieniu ograniczenia swobody przedsiębiorczości nie można zatem zaprzeczyć z uzasadnieniem, że spółka krajowa i spółka zagraniczna z położonym w Zjednoczonym Królestwie oddziałem nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w odniesieniu do ich opodatkowania. Spółki zagraniczne mają bowiem w odniesieniu do swoich stałych zakładów w szczególności możliwość przeniesienia strat na wcześniejsze lub późniejsze okresy podatkowe, podobnie jak spółki krajowe. Najwyraźniej prawo Zjednoczonego Królestwa uznaje te sytuacje zasadniczo za porównywalne pod względem strat.

3. Wniosek częściowy

38. Na pytanie pierwsze należy zatem udzielić odpowiedzi, że szczególne warunki dotyczące grupowej ulgi podatkowej ustanowione w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA w odniesieniu do spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim niż Zjednoczone Królestwo stanowią ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

19 — Po raz pierwszy w ww. w przypisie 10 wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 20.

20 — Wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-311/97, Rec. s. I-2651, pkt 27–29.

21 — Zobacz także ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie X Holding, pkt 38.

22 — Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok, pkt 49.

23 — First-tier tribunal, orzeczenie z dnia 27 lipca 2009 r. [2009] UKFTT 226(TC), nr 21.

B – *W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego: uzasadnienie ograniczenia*

39. W swoim pytaniu drugim sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy ograniczenie swobody przedsiębiorczości jest uzasadnione. Z orzecznictwa wynika, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczalne jedynie, jeżeli jest ono uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego [24]. Sąd krajowy wymienia jako możliwe względy zrównoważony podział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, ryzyko podwójnego uwzględnienia strat, a także kombinację tych obydwu.

40. Rodzaj pytania ma swoje źródło w występującej najwyraźniej nadal niepewności co do interpretacji wyroku w sprawie Marks & Spencer. W wyroku tym Trybunał wymienił jako względy uzasadniające zrównoważony podział kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, ryzyko podwójnego uwzględnienia strat, ryzyko unikania opodatkowania, a także te trzy względy łącznie [25].

41. Już w mojej opinii w sprawie Oy AA wskazałam, że konieczność zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi pośród tych trzech elementów argument centralny [26]. Trybunał w odnośnym wyroku uznał także, że łącznie owe dwa elementy dotyczące konieczności zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi oraz zapobiegania unikaniu opodatkowania mogą stanowić uzasadnienie [27]. Później w wyroku w sprawie Lidl Belgium dopuścił także uzasadnienie oparte jedynie na podziale kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi oraz ryzyku podwójnego uwzględnienia strat [28].

42. Wynika z tego jasno, że decydującą okolicznością dla istnienia uzasadnienia jest to, iż przepis krajowy zmierza do zapewnienia podziału kompetencji podatkowych. Zwalczanie podwójnego uwzględnienia strat oraz unikania opodatkowania nie jest zatem celem samym w sobie, lecz ma znaczenie jedynie w zakresie, w jakim służy ono zapewnieniu podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [29]. W konsekwencji Trybunał ostatnio w wyroku w sprawie National Grid Indus badał i uznał ten wzgląd uzasadniający jedynie jako taki, to znaczy bez odniesienia do kwestii uniemożliwienia podwójnego uwzględnienia strat czy unikania opodatkowania [30].

43. Powyższy wniosek ma w niniejszej sprawie szczególne znaczenie. Jak bowiem wykażę poniżej, zapewnienie podziału kompetencji podatkowych nie uzasadnia niniejszego ograniczenia swobody przedsiębiorczości, mimo że ma ono na celu zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat.

1. Podział kompetencji podatkowych

44. Zapewnienie podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi stanowi wzgląd uzasadniający uznany przez Trybunał w utrwalonym orzecznictwie [31].

24 — Wyroki: z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 47; z dnia 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Papillon, Zb.Orz. s. I-8947, pkt 33; z dnia 13 października 2011 r. w sprawie C-9/11 Waypoint Aviation, Zb.Orz. s. I-9697, pkt 27.

25 — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 51.

26 — Punkt 48 opinii z dnia 12 września 2006 r. w sprawie Oy AA zakończonej wydaniem ww. w przypisie 11 wyroku.

27 — Wyżej wymieniony w przypisie 11 wyrok w sprawie Oy AA, pkt 60.

28 — Wyżej wymieniony w przypisie 6, pkt 42.

29 — Zobacz moja opinia z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-311/08 SGI (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r.), Zb.Orz. s. I-487, pkt 59.

30 — Wyrok z dnia 29 listopada 2011 r. w sprawie C-371/10, Zb.Orz. s. I-12273, pkt 45–49. Zobacz w tym względzie już wyrok z dnia 7 września 2006 r. w sprawie C-470/04 N, Zb.Orz. s. I-7409, pkt 42.

31 — Zobacz m.in. wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer, pkt 45; ww. w przypisie 6 w sprawie Lidl Belgium, pkt 31; ww. w przypisie 30 w sprawie National Grid Indus, pkt 45.

45. Podział ich kompetencji podatkowych należy przy tym do państw członkowskich. Prawo Unii w swoim obecnym stanie nie przewiduje ogólnych kryteriów podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi [32]. Państwa członkowskie rozdzieliły swoje kompetencje zgodnie z międzynarodową praktyką podatkową z reguły w taki sposób, że państwo ma zarówno kompetencję podatkową w odniesieniu do światowych dochodów spółek krajowych, jak i do uzyskanych w kraju dochodów stałych zakładów spółek zagranicznych. Wynikającego z tego podwójnego opodatkowania dochodów stałych zakładów unika się na ogół w ten sposób, że państwo siedziby spółki zwalnia te dochody z opodatkowania albo zalicza podatek należny w innym państwie na poczet podatku pobieranego przez nie w ramach opodatkowania spółki [33].

46. W związku ze wspomnianą międzynarodową praktyką podatkową państwa członkowskie mogą w celu zapewnienia podziału ich kompetencji podatkowych przyjmować środki zmierzające do zapewnienia wykonywania ich władztwa podatkowego w związku z działalnością prowadzoną na ich terytorium [34].

47. W niniejszej sprawie kompetencje podatkowe uregulowane są odpowiednio do przedstawionej międzynarodowej praktyki podatkowej. Zgodnie z art. 7 brytyjsko-niderlandzkiej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania Zjednoczone Królestwo posiada władztwo podatkowe zarówno wobec dochodów krajowych spółek, jak i wobec dochodów położonych w kraju stałych zakładów spółek zagranicznych.

48. Powstaje zatem obecnie pytanie, czy te kompetencje podatkowe Zjednoczonego Królestwa zostają naruszone, gdy straty położonego w kraju stałego zakładu spółki zagranicznej (LG.PD Netherlands) mogą zostać odliczone od podstawy wymiaru podatku dochodowego od osób prawnych spółki krajowej (podatnika), mimo że straty te zasadniczo podlegają odliczeniu także w Niderlandach.

49. Moim zdaniem nie ma to miejsca. Przeniesienie strat nie narusza kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa w odniesieniu do dochodów podatnika. Przeniesieniu podlegają bowiem jedynie straty, które powstały również w ramach kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa. Wszystkie transakcje stanowiące przedmiot niniejszej sprawy podlegają władztwu podatkowemu Zjednoczonego Królestwa: krajowe straty krajowego podmiotu podatkowego (LG.PD Netherlands w związku z jej stałym zakładem w Zjednoczonym Królestwie) powinny zostać rozliczone z krajowymi dochodami innego krajowego podmiotu podatkowego (podatnika).

50. Dla zapewnienia kompetencji podatkowych Zjednoczonego Królestwa nie ma znaczenia, czy straty, które mają zostać przeniesione, mogą być również uwzględnione w Niderlandach. Tamtejsze uwzględnienie nie ma bowiem żadnego wpływu na kompetencje podatkowe Zjednoczonego Królestwa. Kompetencja ta może zostać naruszona jedynie przez uwzględnienie strat, które powstały w ramach wyłącznej kompetencji podatkowej innego państwa członkowskiego. Takie straty zmniejszałyby bowiem przychody podatkowe Zjednoczonego Królestwa, mimo że dochody z działalności nie mogą zostać opodatkowane.

32 — Zobacz wyrok z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-128/08 Damseaux, Zb.Orz. s. I-6823, pkt 30, 33 i przytoczone tam orzecznictwo.

33 — Zobacz opinia rzecznika generalnego L.A. Geelhoeda z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (wyrok z dnia 12 grudnia 2006 r.), Zb.Orz. s. I-11673, pkt 49–51.

34 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 24 w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 56; z dnia 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe Zentralfinanz, Zb.Orz. s. I-2647, pkt 42; ww. w przypisie 11 w sprawie Oy AA, pkt 54; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-330/07 Jobra, Zb.Orz. s. I-9099, pkt 33; ww. w przypisie 30 w sprawie National Grid Indus, pkt 46.

51. W konsekwencji Trybunał badał zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat niemalże wyłącznie w przypadkach, w których państwo członkowskie odmówiło uwzględnienia strat powstałych w innym państwie członkowskim [35]. Jako że dotychczas jedna sprawa dotyczyła strat krajowych, Trybunał w wyroku w sprawie Papillon odmówił możliwości powołania się na cel polegający na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat, uzasadniając to tym, że chodziło o uwzględnienie strat zarejestrowanych w jednym i tym samym państwie członkowskim [36].

52. W niniejszej sprawie dochody z krajowej działalności stałego zakładu LG.PD Netherlands podlegają kompetencjom podatkowym Zjednoczonego Królestwa. Nie można zatem odmówić uwzględnienia strat z tej działalności z powołaniem się na zapewnienie podziału kompetencji podatkowych. Ten wzgląd uzasadniający ma bowiem – jak Trybunał podkreślił w wyroku w sprawie Lidl Belgium – zapewnić symetrię pomiędzy prawem do opodatkowania dochodów a możliwością odliczenia strat [37]. Innymi słowy, jak rząd Zjednoczonego Królestwa sam się wypowiedział w sprawie Marks & Spencer: dochody i straty to dwie strony tego samego medalu [38].

53. Nie sprzeciwia się temu również wymieniony już argument Zjednoczonego Królestwa, że spółka krajowa i oddział spółki zagranicznej nie znajdują się w obiektywnie porównywalnej sytuacji w odniesieniu do ich opodatkowania, co chciałabym w tym miejscu jeszcze raz rozważyć.

54. Prawdą jest, że w wyroku w sprawie X Holding Trybunał stwierdził w odniesieniu do względu uzasadniającego w postaci podziału kompetencji podatkowych, że z punktu widzenia państwa pochodzenia spółki jej stałe zakłady położone w innym państwie członkowskim i jej spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się w porównywalnej sytuacji. Spółka zależna podlega bowiem w całości opodatkowaniu w innym państwie członkowskim, podczas gdy stały zakład podlega co do zasady nadal częściowo władztwu podatkowemu państwa członkowskiego pochodzenia [39].

55. Jak już jednak wskazałam w mojej opinii w sprawie X Holding, w odniesieniu do podziału kompetencji podatkowych na państwie członkowskim pochodzenia i przyjmującym państwie członkowskim ciąży szereg obowiązków [40]. Państwo członkowskie pochodzenia może traktować odmiennie zagraniczne stałe zakłady oraz spółki zależne spółki krajowej. Prawo opodatkowania, z reguły drugorzędne, przysługuje mu bowiem jedynie w odniesieniu do zagranicznych stałych zakładów, w odniesieniu do zagranicznych spółek zależnych natomiast nie.

56. W przypadku przyjmującego państwa członkowskiego sytuacja wygląda inaczej. Przysługuje mu z reguły prawo opodatkowania w odniesieniu do obu tych form działalności. Z tego względu przyjmujące państwo członkowskie musi także traktować równo przy pobieraniu podatku obie te formy działalności spółki z siedzibą w innym państwie członkowskim [41].

57. Z tych względów Zjednoczone Królestwo jako przyjmujące państwo członkowskie nie może się powołać na wzgląd uzasadniający w postaci zapewnienia podziału kompetencji podatkowych, o ile odmawia pod pewnymi warunkami grupowej ulgi podatkowej oddziałom z siedzibą w kraju w przeciwieństwie do spółek krajowych.

35 — Zobacz wyroki: ww. w przypisie 2 w sprawie Marks & Spencer; ww. w przypisie 11 w sprawie Oy AA; ww. w przypisie 6 w sprawie Lidl Belgium.

36 — Wyżej wymieniony w przypisie 24, pkt 39.

37 — Wyżej wymieniony w przypisie 6, pkt 33.

38 — Wyżej wymieniony w przypisie 2, pkt 43.

39 — Wyżej wymieniony w przypisie 10, pkt 38.

40 — Punkty 51-62 opinii z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie X Holding zakończonej wydaniem ww. w przypisie 10 wyroku.

41 — Wyżej wymieniona w przypisie 40 opinia w sprawie X Holding, pkt 62.

2. Podwójne uwzględnienie strat

58. Pozostaje jeszcze zbadać, czy cel polegający na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat może stanowić samodzielny wzgląd uzasadniający.

59. Zgodnie z ustaleniami dokonanymi w postępowaniu przed sądem krajowym LG.PD Netherlands może w niderlandzkim postępowaniu podatkowym samodzielnie lub w ramach jedności podatkowej wykorzystać przynajmniej częściowo straty powstałe w jej stałym zakładzie położonym w Zjednoczonym Królestwie. Jak pokazała już sprawa X Holding, straty zagranicznych stałych zakładów spółki mającej siedzibę w Niderlandach mogą prowadzić do przejściowego zmniejszenia tamtejszego opodatkowania tej spółki [42]. W niniejszej sprawie występuje zatem ryzyko przynajmniej tymczasowego podwójnego uwzględnienia strat w Zjednoczonym Królestwie i Niderlandach.

60. W wyroku w sprawie Lidl Belgium Trybunał uznał jednak, że sytuacja, w której spółka nie może odliczyć strat stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim, o ile umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje, iż jej dochody podlegają opodatkowaniu w innym państwie członkowskim i tam również mogą zostać uwzględnione straty na przyszłe okresy podatkowe, jest zgodna ze swobodą przedsiębiorczości. Jeśli państwo członkowskie, w którym stały zakład jest położony, uwzględnia z punktu widzenia opodatkowania zarówno dochody, jak i straty, to państwo członkowskie spółki może pominąć straty takiego stałego zakładu pod względem podatkowym. Królestwo Niderlandów nie wykonuje zatem swoich kompetencji, które mu przysługują na podstawie tego orzecznictwa.

61. Z drugiej strony takie uwzględnienie strat zagranicznego stałego zakładu nie narusza swobody przedsiębiorczości [43]. Państwa członkowskie mogą w konsekwencji uwzględnić straty zagranicznych stałych zakładów swoich krajowych spółek, nie są jednak z reguły do tego zobowiązane przez prawo Unii [44].

62. Jeśli państwo członkowskie, w którym spółka ma siedzibę, uwzględnia pomimo to straty zagranicznych stałych zakładów, wynika z tego przynajmniej tymczasowo podwójne uwzględnienie strat zagranicznego stałego zakładu. W takim przypadku nie wiadomo jednak, dlaczego państwo członkowskie, w którym stały zakład jest położony, miałoby być uprawnione do wykluczenia uwzględnienia strat z tego względu, że zostały już one uwzględnione w państwie członkowskim siedziby spółki. Kompetencje podatkowe państwa członkowskiego, w którym położony jest stały zakład, nie są bowiem jak widać w ten sposób naruszone. Jego przychody z podatków pozostają niezmienione niezależnie od tego, czy straty stałego zakładu zostają uwzględnione także w państwie siedziby spółki.

63. Obecny międzynarodowy podział kompetencji podatkowych może ponadto wręcz wymagać podwójnego uwzględnienia strat. Jest tak zawsze w sytuacji, gdy także dochody z dwóch różnych państw są uwzględniane pod względem podatkowym. Jeśli podwójnego opodatkowania dochodów zagranicznego stałego zakładu unika się poprzez zaliczenie w państwie siedziby spółki, to jej dochody uwzględnione zostają z punktu widzenia opodatkowania zarówno w państwie, w którym stały zakład jest położony, jak i w państwie siedziby spółki. Dwukrotne uwzględnienie strat stanowi w takich sytuacjach logiczną konsekwencję dwukrotnego objęcia opodatkowaniem źródła dochodu.

64. Zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat nie może w związku z tym być celem samym w sobie. Z punktu widzenia argumentu dotyczącego zapobiegania podwójnemu uwzględnieniu strat, tak jak był on dotychczas wykorzystywany w orzecznictwie, chodzi wyłącznie o kwestię, czy państwo członkowskie w ramach zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych jest uprawnione do nieuwzględnienia strat przy opodatkowaniu swojego podatnika. Takie uprawnienie może wynikać

42 — Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie X Holding, pkt 35; ww. w przypisie 40 moja opinia w sprawie X Holding, pkt 39.

43 — Zobacz wyrok z dnia 23 października 2008 r. w sprawie C-157/07 Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, Zb.Orz. s. I-8061.

44 — Zobacz ww. w przypisie 40 moja opinia w sprawie X Holding, pkt 50.

z tego, że straty zostają uwzględnione w innym państwie członkowskim, którego władztwu podatkowemu podlega również opodatkowanie dochodów z danej działalności. Straty zostają przyporządkowane do tego innego państwa członkowskiego, ponieważ to ono opodatkowuje odpowiednie dochody. Uwzględnienie w dalszym państwie członkowskim, które nie opodatkowuje dochodów, byłoby natomiast „podwójne".

65. W tym względzie Zjednoczone Królestwo powinno uwzględnić straty stałego zakładu, którego dochody opodatkowuje, nie „podwójnie", ale „pojedynczo". Przewiduje to także co do zasady prawo Zjednoczonego Królestwa, ponieważ straty stałego zakładu mogą zostać przeniesione na wcześniejsze albo późniejsze okresy podatkowe.

66. Z tego powodu ponadto, nawet jeśli chciałoby się uznać zapobieganie podwójnemu uwzględnieniu strat za samodzielny wzgląd uzasadniający, przepisy podatkowe w Zjednoczonym Królestwie nie byłyby w każdym razie właściwe, aby zapobiec takiemu podwójnemu uwzględnieniu strat. Trybunał miał już bowiem okazję przypomnieć, że ustawodawstwo krajowe jest właściwe do zapewnienia realizacji wskazanego celu, tylko jeśli rzeczywiście zmierza ono do jego osiągnięcia w sposób spójny i systematyczny [45].

67. Ewidentnie taka sytuacja nie zachodzi w Zjednoczonym Królestwie w odniesieniu do podwójnego uwzględnienia strat położonych w kraju stałych zakładów spółek zagranicznych. Warunek przewidziany w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA dotyczy jedynie grupowej ulgi podatkowej. Przesuwanie strat w przyszłość lub w przeszłość pomiędzy okresami podatkowymi jest jednak dopuszczalne w przypadku położonych w Zjednoczonym Królestwie stałych zakładów niezależnie od tego, czy tego rodzaju straty są uwzględniane także w innym państwie członkowskim. Przepisy podatkowe w przedmiocie odliczania strat nie zmierzają w konsekwencji w sposób spójny do osiągnięcia celu polegającego na zapobieganiu podwójnemu uwzględnianiu strat.

3. Wniosek częściowy

68. Na pytanie drugie należy zatem odpowiedzieć w ten sposób, że ograniczenie nie może zostać uzasadnione zapewnieniem podziału kompetencji podatkowych, nawet w połączeniu z celem polegającym na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat. Nie może ono zostać również uzasadnione jedynie celem polegającym na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat, ponieważ cel ten nie stanowi samodzielnego względu uzasadniającego.

C – *W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego: proporcjonalność ograniczenia*

69. Gdyby jednak Trybunał stanął na stanowisku, że cel polegający na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat stanowi samodzielny wzgląd uzasadniający, a sporne przepisy są ponadto właściwe do osiągnięcia tego celu, to należałoby również wykluczyć w niniejszej sprawie uzasadnienie ograniczenia.

70. Nawet bowiem w przypadku występowania względu uzasadniającego ograniczenie swobody przedsiębiorczości nie może wychodzić poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia tego celu [46].

45 — Wyroki: z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-169/07 Hartlauer, Zb.Orz. s. I-1721, pkt 55; w odniesieniu do swobody świadczenia usług z dnia 8 lipca 2010 r. w sprawach połączonych C-447/08 i C-448/08 Sjöberg i Gerdin, Zb.Orz. s. I-6921, pkt 40.

46 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus, Rec. s. I-1663, pkt 32; z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Rec. s. I-2409, pkt 49; ww. w przypisie 30 w sprawie National Grid Indus, pkt 42.

71. Należy podkreślić, że w niniejszej sprawie badanie niezbędności spornych przepisów nie może być przeprowadzone na podstawie kryteriów wynikających z wyroku w sprawie Marks & Spencer, co sugerowali niektórzy uczestnicy postępowania. Ów wyrok odnosi się bowiem do sytuacji, w której przepisy krajowe służą zapewnieniu podziału kompetencji podatkowych. Przepis sporny w niniejszej sprawie, jak wskazano powyżej, temu jednak nie służy. Gdyby jednak cel polegający na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat miał zostać uznany za samodzielny wzgląd uzasadniający ten przepis, to kryteria niezbędności musiałyby również zostać dostosowane do tego względu uzasadniającego.

72. W tym kontekście jestem zdania, że przepis zawarty w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA wychodzi pod wieloma względami poza to, co jest niezbędne do zapobieżenia podwójnemu uwzględnieniu strat.

73. Po pierwsze, zgodnie z tym przepisem przeniesienie strat jest wyłączone już w sytuacji, gdy jedynie część odpowiednich strat może zostać zaliczona dla celów zagranicznego podatku. Jeśli tylko część powstałych w Zjednoczonym Królestwie strat zostaje uwzględniona w innym państwie członkowskim, to dla pozostałej części przeniesienie strat jest niedopuszczalne, mimo że nie istnieje ryzyko podwójnego uwzględnienia strat.

74. Po drugie, omawiany przepis nie wprowadza rozróżnienia co do tego, w jaki sposób straty zostają uwzględnione dla celów zagranicznego podatku: na stałe czy tylko przejściowo. Jeśli inne państwo członkowskie uwzględnia straty zagranicznego stałego zakładu swojej spółki jedynie przejściowo, anulując takie uwzględnienie w przypadku późniejszych dochodów stałego zakładu [47], wówczas zagraniczne uwzględnienie strat może z perspektywy czasu nie stanowić problemu. W takim przypadku prawo dotyczące podatku dochodowego od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie nie przewiduje jednak zgodnie z przedstawionymi w niniejszej sprawie informacjami późniejszej możliwości skorzystania z grupowej ulgi podatkowej.

75. Po trzecie, moim zdaniem wykluczenie zgodnie z art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA grupowej ulgi podatkowej już w sytuacji, gdy istnieje jedynie możliwość uwzględnienia strat w innym państwie „w jakimkolwiek okresie rozliczeniowym", wychodzi poza to, co jest niezbędne. Nie można wykluczyć takiej możliwości nawet wtedy, gdy w odniesieniu do zainteresowanej zagranicznej spółki, jak w niniejszej sprawie, zostało wszczęte postępowanie upadłościowe. W takim przypadku przeniesienie strat na wcześniejsze okresy może być jeszcze możliwe albo postępowanie upadłościowe może prowadzić do dalszej kontynuacji działalności przedsiębiorstwa.

76. Ze względu na powyższe liczne restrykcje wydaje mi się, że przepis zawarty w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA ma w istocie na celu dopuszczenie grupowej ulgi podatkowej wyłącznie w sytuacjach, gdy w państwie członkowskim zagranicznej spółki uwzględnienie strat brytyjskich stałych zakładów *co do zasady* nie jest przewidziane. Stan faktyczny w konkretnym przypadku jest natomiast właściwie bez znaczenia.

77. W każdym razie na pytanie trzecie należałoby zatem udzielić odpowiedzi, że omawiany przepis wychodzi poza to, co jest niezbędne do zapobieżenia podwójnemu uwzględnieniu strat.

47 — Zobacz w przedmiocie tej regulacji w sprawie późniejszego poboru podatku w Niderlandach ww. w przypisie 40 moja opinia w sprawie X Holding, pkt 39, 48.

D – *W przedmiocie czwartego pytania prejudycjalnego: skutki prawne zakazu ograniczenia*

78. W swoim pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza wreszcie do ustalenia, jakie znaczenie miałoby naruszenie swobody przedsiębiorczości dla postępowania przed sądem krajowym. Jako że przepis zawarty w art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA narusza swobodę przedsiębiorczości [48], należy udzielić odpowiedzi na to pytanie.

79. Tłem dla tego pytania jest okoliczność, że w niniejszej sprawie wyłącznie LG.PD Netherlands skorzystała z zagwarantowanej w art. 43 WE i w art. 48 WE swobody przedsiębiorczości. Natomiast swoboda przedsiębiorczości podatnika, który w postępowaniu przed sądem krajowym chce skorzystać z prawa do grupowej ulgi podatkowej, nie została ograniczona. Traci on raczej na okoliczności, że swoboda przedsiębiorczości jego kontrahentki, od której zamierzał on odpłatnie przejąć straty, zostaje ograniczona ze względu na przepisy podatkowe Zjednoczonego Królestwa. Czy podatnik może jednak skorzystać w postępowaniu przed sądem krajowym z zakazu zawartego w art. 43 WE?

80. Rząd Zjednoczonego Królestwa podniósł w tym względzie, że swoboda przedsiębiorczości stanowi prawo indywidualne. Wskazał on ponadto na utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym zasady postępowania w sprawach mających na celu zapewnienie ochrony wynikających z prawa Unii uprawnień podmiotów prawa nie mogą być mniej korzystne niż w przypadku podobnych postępowań o charakterze wewnętrznym (zasada równoważności) i nie mogą powodować w praktyce, że korzystanie z uprawnień wynikających z prawa Unii stanie się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione (zasada skuteczności) [49]. Do sądu krajowego należy zbadanie skutków przestrzegania tych zasad w postępowaniu przed sądem krajowym.

81. Moim zdaniem przytoczone orzecznictwo nie jest w ogóle właściwe w niniejszej sprawie, ponieważ dotyczy ono jedynie uregulowania zasad postępowania w sprawach mających na celu zapewnienie ochrony uprawnień wynikających z prawa Unii. W postępowaniu przed sądem krajowym decydujące jest jednak to, czy materialnoprawna treść swobody przedsiębiorczości jest na tyle szeroka, że art. 43 WE chroni także podatnika w postępowaniu przed sądem krajowym. To zatem należy obecnie zbadać.

82. Artykuł 43 WE jest bezpośrednio skuteczny [50]. Sąd krajowy ma zatem obowiązek odstąpić od zastosowania prawa krajowego w zakresie, w jakim jest ono sprzeczne z tym postanowieniem [51].

83. Artykuł 43 akapit pierwszy zdanie pierwsze WE zakazuje ograniczeń swobody przedsiębiorczości. Nie ma potrzeby wyjaśniania w niniejszej sprawie, czy zakaz ten normuje jedynie prawo czysto indywidualne, czy też ma obiektywną treść normatywną, która jest niezależna od osoby korzystającej ze swobody przedsiębiorczości zgodnie z tym postanowieniem. Trybunał podkreślał bowiem wielokrotnie w związku z różnymi swobodami podstawowymi, że także osoby inne niż osoba bezpośrednio uprawniona ze swobody podstawowej mogą z niej skorzystać, jeśli w przeciwnym razie swoboda podstawowa nie mogłaby wywrzeć pełnego skutku [52].

84. W niniejszej sprawie moim zdaniem oczywiste jest, że swoboda przedsiębiorczości może wywrzeć swój pełny skutek jedynie wówczas, gdy także podatnik może podnieść w postępowaniu przed sądem krajowym naruszenie swobody przedsiębiorczości przez przepis krajowy.

48 — Zobacz powyżej części A, B i C.

49 — Wyrok z dnia 8 września 2011 r. w sprawie C-177/10 Rosado Santana, Zb.Orz. s. I-7907, pkt 89 i przytoczone tam orzecznictwo.

50 — Wyrok z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie C-91/08 Wall, Zb.Orz. s. I-2815, pkt 68.

51 — Zobacz m.in. wyroki: z dnia 9 marca 1978 r. w sprawie 106/77 Simmenthal, Rec. s. 629; z dnia 8 września 2010 r. w sprawie C-409/06 Winner Wetten, Zb.Orz. s. I-8015, pkt 55.

52 — Zobacz wyroki: z dnia 7 lipca 1992 r. w sprawie C-370/90 Singh, Rec. s. I-4265, pkt 23; z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-350/96 Clean Car Autoservice, Rec. s. I-2521, pkt 20; z dnia 11 stycznia 2007 r. w sprawie C-208/05 ITC, Zb.Orz. s. I-181, pkt 26; podobnie wyrok z dnia 12 kwietnia 1994 r. w sprawie C-1/93 Halliburton Services, Rec. s. I-1137, pkt 20.

85. Niniejsze ograniczenie przeniesienia strat jest zakazane przez art. 43 WE. Jak wykazano, ograniczenie swobody przedsiębiorczości LG.PD Netherlands polega na tym, że jej kontrahentowi – tu podatnikowi – odmawia się korzyści, co wywołuje w stosunku do niej niekorzystne skutki [53]. Swoboda przedsiębiorczości LG.PD Netherlands może zatem zostać zagwarantowana jedynie w ten sposób, że przyzna się korzyść jej kontrahentowi. Korzyści wynikającej z przeniesienia strat, mianowicie zmniejszenia podstawy wymiaru opodatkowania wnioskującej spółki – tu podatnika – może jednak w postępowaniu podatkowym domagać się wyłącznie ta spółka.

86. Pełny skutek swobody przedsiębiorczości nie może jednak – jak wskazał rząd Zjednoczonego Królestwa – zostać zagwarantowany w ten sposób, że LG.PD Netherlands, która w niniejszym przypadku skorzystała z prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej, mogłaby domagać się w określonych okolicznościach odszkodowania. Z jednej strony związany z tym wysiłek stanowiłby dalsze ograniczenie swobody przedsiębiorczości LG.PD Netherlands. Z drugiej strony nie można byłoby w ten sposób usunąć niekorzystnego skutku wynikającego z faktu, że spółki Zjednoczonego Królestwa w pewnych okolicznościach ze względu na brak możliwości przeniesienia strat nie będą w ogóle chciały utworzyć konsorcjum z udziałem LG.PD Netherlands.

87. Inny punkt widzenia pozwoliłby ponadto państwom członkowskim na wydanie dyskryminujących przepisów w formie pośredniej. Mogliby zatem być sankcjonowani jedynie kontrahenci spółki, która korzysta z przysługującej jej swobody przedsiębiorczości. Spółka zagraniczna mogłaby wprawdzie w pewnych okolicznościach wystąpić z roszczeniem odszkodowawczym przeciwko danemu państwu członkowskiemu, jednak w wielu przypadkach trudno byłoby wykazać szkodę, jeśli sankcja zniechęca kontrahentów już do nawiązania stosunków biznesowych ze spółką zagraniczną.

88. Aby zagwarantować swobodę przedsiębiorczości, bezpośrednie obowiązywanie art. 43 WE i art. 48 WE musi zatem rozciągać się także na kontrahenta, jeśli niekorzystne dla niego skutki stanowią powód ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

89. W związku z tym nie ma znaczenia okoliczność, że podatnik w postępowaniu przed sądem krajowym nie wykonuje sam swojego prawa do podejmowania i wykonywania działalności gospodarczej. Artykuły 43 WE i 48 WE wymagają także w niniejszym postępowaniu przed sądem krajowym odstąpienia od zastosowania spornego przepisu art. 403D ust. 1 lit. c) ICTA.

V – Wnioski

90. W świetle całości powyższych rozważań sugeruję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne przedłożone przez Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber w następujący sposób:

1) Okoliczność, że państwo członkowskie zakazuje przeniesienia w drodze grupowej ulgi podatkowej na spółkę z siedzibą na jego terytorium krajowym strat poniesionych w tym państwie członkowskim przez położony na jego terytorium stały zakład spółki niebędącej rezydentem, jeśli jakakolwiek część tych strat dla celów zagranicznego podatku może w jakimkolwiek okresie rozliczeniowym zostać odliczona od dochodów spółki lub innej osoby uzyskanych za granicą albo zaliczona w inny sposób na poczet tych dochodów, stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej zgodnie z art. 43 WE i art. 48 WE.

2) Takie ograniczenie nie może zostać uzasadnione ani potrzebą zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych pomiędzy państwami członkowskimi, ani celem polegającym na zapobieganiu podwójnemu uwzględnieniu strat, ani też połączeniem tych dwóch celów.

53 — Zobacz pkt 29 powyżej.

3) W sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym państwo członkowskie jest zobowiązane do odstąpienia od zastosowania przepisu naruszającego art. 43 WE i art. 48 WE także na korzyść podatnika, który chce skorzystać z grupowej ulgi podatkowej.