# WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 13 grudnia 2005 r. *

W sprawie C-446/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 16 lipca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 października 2003 r., w postępowaniu:

**Marks & Spencer plc**

przeciwko

**David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),**

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, Prezes, P. Jann, C.W.A. Timmermans i A. Rosas, prezesi izb, C. Gulmann (sprawozdawca), A. La Pergola, J.P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits i A.Ó Caoimh, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 1 lutego 2005 r.

uwzględniając uwagi przedstawione:

— w imieniu Marks & Spencer plc przez G. Aaronsona, QC, oraz P. Farmera, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez M. Bethella, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Plendera, QC, oraz D. Ewarta, barrister,

— w imieniu rządu niemieckiego przez W.D. Plessinga oraz A. Tiemann, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Boskovitsa oraz V. Kyriazopoulosa, jak również przez I. Pouli oraz S. Trekli, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Irlandii przez D.J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez E. Fitzsimonsa, SC, oraz G. Clohessy, BL,

— w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster, S. Terstal oraz J. van Bakel, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu fińskiego przez A. Guimaraes-Purokoski, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Kruse'a, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 7 kwietnia 2005 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 43 WE oraz 48 WE.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu toczącego się między Marks & Spencer plc (zwaną dalej „Marks & Spencer") a brytyjskim organem administracji podatkowej w przedmiocie oddalenia przez niego wniosku o udzielenie ulgi podatkowej złożonego przez Marks & Spencer z zamiarem odliczenia przez nią strat, poniesionych przez jej spółki zależne mające siedziby w Belgii, Niemczech i Francji, od dochodu podlegającego opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie.

## Ramy prawa krajowego

3 Przepisy prawa krajowego znajdujące zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym zawarte są w Income and Corporation Tax Act 1988 (ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „ICTA"). Zostały one przedstawione poniżej z uwzględnieniem informacji wskazanych w postanowieniu odsyłającym.

### *Opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób prawnych*

4 Zgodnie z art. 6 ust. 1 i art. 11 ust. 1 ICTA podatkowi dochodowemu od osób prawnych podlegają dochody spółek, które mają siedzibę w Zjednoczonym Królestwie lub wykonują w nim działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału bądź agencji.

5 Artykuł 8 ust. 1 ICTA poddaje opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych globalne dochody spółek będących rezydentami. Artykuł 11 ust. 1 poddaje spółki niebędące rezydentami opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych jedynie w zakresie dochodów ich oddziałów lub agencji mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie.

6 W świetle konwencji podatkowej zawartej przez Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandię Północną w szczególności z Królestwem Belgii, Republiką Federalną Niemiec oraz Republiką Francuską zagraniczne spółki zależne spółek będących rezydentami podlegają, jako nierezydenci, opodatkowaniu podatkiem od osób prawnych w Zjednoczonym Królestwie jedynie w zakresie działalności gospodarczej wykonywanej w tym państwie członkowskim za pośrednictwem stałego przedsiębiorstwa w rozumieniu tych konwencji.

7 W Zjednoczonym Królestwie obowiązuje system zaliczania na poczet podatku celem uniknięcia podwójnego opodatkowania.

8 System ten przejawia się w następujących dwóch aspektach.

9 Po pierwsze, spółka mająca siedzibę z Zjednoczonym Królestwie, która wykonuje działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim za pośrednictwem oddziału mającego w nim siedzibę, jest opodatkowana w Zjednoczonym Królestwie w zakresie dochodów tego oddziału i odlicza od należnego podatku podatek uiszczony w tym innym państwie członkowskim bądź też zezwala mu się na odliczenie tego podatku w ramach określenia zobowiązania podatkowego oddziału w Zjednoczonym Królestwie. Dochód oddziału jest określany według zasad podatkowych Zjednoczonego Królestwa. Strata z działalności może zostać pokryta dochodami spółki mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie. Niepokryte straty mogą zostać przeniesione na następne lata podatkowe. Okoliczność, że strata może zostać pokryta w innym państwie członkowskim z przyszłych dochodów oddziału, nie stanowi przeszkody jej pokryciu z dochodów w Zjednoczonym Królestwie.

10 Po drugie, spółka mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, która wykonuje działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej mającej w nim siedzibę, jest opodatkowana w Zjednoczonym Królestwie

w zakresie dywidend wypłacanych przez tę spółkę zależną i ma prawo do zaliczenia na poczet podatku podatku uiszczonego w innym państwie członkowskim od dochodów, z których zostały wypłacone dywidendy, jak również ewentualnie wszelkich podatków potrąconych u źródła. Jeżeli ustawodawstwo dotyczące kontrolowanych spółek zagranicznych nie znajduje zastosowania, spółka dominująca nie jest opodatkowywana w zakresie dochodów spółki zależnej niebędącej rezydentem i nie może pokryć jej strat ze swoich dochodów.

11 Zgodnie z art. 208 ICTA dywidendy wypłacone spółce dominującej mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie przez spółkę zależną mającą również siedzibę w tym państwie członkowskim nie są opodatkowane, w odróżnieniu od dywidend wypłaconych przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim.

*Szczególny system rozliczania strat w ramach grup spółek (grupowa ulga podatkowa)*

12 Obowiązujący w Zjednoczonym Królestwie system grupowych ulg podatkowych pozwala spółkom będącym członkami grupy przeprowadzić między sobą rozliczenia ich dochodów ze stratami.

13 Artykuł 402 ICTA stanowi:

„1. Z zastrzeżeniem przepisów niniejszego tytułu oraz art. 492 ust. 8 ulgi na straty z działalności oraz inne sumy podlegające odliczeniu od podatku dochodowego od osób prawnych mogą być, w przypadkach wskazanych w ust. 2 i 3 [...], przekazane przez spółkę (»spółkę przekazującą«) wchodzącą w skład grupy spółek na wniosek innej spółki (»spółki przejmującej«) wchodzącej w skład tej samej grupy i zostać przypisane spółce przejmującej w formie ulgi podatkowej zwanej »grupową«, przyznanej w ramach podatku dochodowego od osób prawnych.

2. Grupowa ulga podatkowa może być uzyskana, jeśli spółka przekazująca i spółka przejmująca wchodzą w skład tej samej grupy spółek [...]".

14 Artykuł 403 ICTA stanowi:

„1. Jeśli w trakcie roku rozrachunkowego (»okresu referencyjnego«) spółka przekazująca ponosi:

a) straty z działalności [...], to kwota odpowiadająca stracie może zostać odliczona do celów podatku dochodowego od osób prawnych od łącznych dochodów spółki przejmującej za odpowiedni okres rozrachunkowy, z zastrzeżeniem niniejszego tytułu".

15 W odniesieniu do lat podatkowych przed dniem 1 kwietnia 2000 r. art. 413 ust. 5 ICTA dodaje:

„W niniejszym tytule określenie »spółka« obejmuje wyłącznie osoby prawne mające siedzibę w Zjednoczonym Królestwie [...]".

16 W następstwie zmiany przepisów, która nastąpiła po wydaniu przez Trybunał wyroku z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C-264/96 ICI, Rec. str. I-4695, system grupowych ulg podatkowych począwszy od roku podatkowego 2000 znajduje zastosowanie do dochodów i strat objętych zakresem przedmiotowym prawa podatkowego Zjednoczonego Królestwa.

17 Wskutek owej zmiany przepisów:

— straty mającego siedzibę w Zjednoczonym Królestwie oddziału spółki niebędącej rezydentem mogą zostać przeniesione na inną spółkę wchodzącą w skład grupy celem odliczenia ich od jej dochodów podlegających opodatkowaniu w Zjednoczonym Królestwie;

— straty spółki wchodzącej w skład grupy mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie mogą zostać przeniesione na oddział celem odliczenia ich od jego dochodów osiągniętych w Zjednoczonym Królestwie.

**Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne**

18 Marks & Spencer jest spółką utworzoną i zarejestrowaną w Anglii i Walii. Jest ona spółką dominującą w stosunku do spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i innych państwach. Jest ona jednym z najbardziej znaczących detalistów w Zjednoczonym Królestwie na rynku konfekcji, produktów spożywczych, artykułów gospodarstwa domowego i usług finansowych.

19 Począwszy od 1975 r. rozpoczęła ona ekspansję w innych państwach poprzez otwarcie sklepu we Francji. Pod koniec lat dziewięćdziesiątych posiadała punkty sprzedaży w ponad 36 państwach w ramach sieci spółek zależnych i systemu franchisingowego.

20 Wzrostowa tendencja strat wystąpiła w połowie lat 90.

21 W marcu 2001 r. Marks & Spencer poinformowała o zbyciu swoich aktywów na kontynencie europejskim. W dniu 31 grudnia 2001 r. spółka zależna we Francji została zbyta podmiotowi trzeciemu, podczas gdy inne spółki zależne, w tym belgijska i niemiecka, zaprzestały wszelkiej działalności gospodarczej.

22 W Zjednoczonym Królestwie Marks & Spencer zażądała na podstawie art. 6 załącznika 17 A do ICTA przyznania jej grupowej ulgi podatkowej z tytułu strat poniesionych przez jej spółki zależne mające siedzibę w Belgii, Niemczech i Francji w czterech latach podatkowych, które kończyły się odpowiednio z dniem: 31 marca 1998 r., 31 marca 1999 r., 31 marca 2000 r. i 31 marca 2001 r. Jak wynika z akt przedstawionych Trybunałowi, strony postępowania przed sądem krajowym są zgodne, że straty powinny być obliczone zgodnie z przepisami podatkowymi Zjednoczonego Królestwa. Na żądanie organu podatkowego Marks & Spencer przeliczyła zatem straty w oparciu o tę podstawę.

23 Wspomniane spółki zależne wykonywały działalność gospodarczą w państwach członkowskich swojej siedziby. Nie posiadały one stałego przedsiębiorstwa w Zjednoczonym Królestwie, gdzie nie wykonywały też żadnej działalności gospodarczej.

24 Wnioski o udzielenie ulgi podatkowej zostały oddalone z tego względu, że grupowa ulga podatkowa mogła zostać przyznana tylko w zakresie strat zanotowanych w Zjednoczonym Królestwie.

25 Marks & Spencer zaskarżyła decyzję odmowną do Special Commissioners of Income Tax, który to organ oddalił odwołanie.

26 Marks & Spencer wniosła apelację od tego orzeczenia do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w przypadku gdy:

— ustawodawstwo państwa członkowskiego, takie jak ustawodawstwo Zjednoczonego Królestwa znajdujące zastosowanie do grup spółek, zakazuje spółce dominującej będącej rezydentem do celów podatkowych w tym państwie członkowskim zmniejszania jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie przez pokrycie nim strat poniesionych przez spółki zależne mające siedzibę do celów podatkowych w innym państwie członkowskim, mimo że takie pokrycie byłoby dopuszczalne, gdyby miały one siedzibę do celów podatkowych w tym samym państwie członkowskim, co spółka dominująca;

— państwo członkowskie spółki dominującej:

— opodatkowuje spółki mające siedzibę na jego terytorium podatkiem dochodowym od osób prawnych obejmującym całość ich dochodów, włączając w to dochody oddziałów mających siedzibę w innych państwach członkowskich, przy czym przepisy szczególne umożliwiają uniknięcie podwójnego opodatkowania z uwzględnieniem podatku zapłaconego w innym państwie członkowskim, a straty tych oddziałów są brane pod uwagę przy określaniu wysokości dochodów tych spółek podlegających opodatkowaniu;

— nie opodatkowuje podatkiem od osób prawnych niepodzielonych zysków spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich;

— opodatkowuje spółki dominujące podatkiem od osób prawnych obejmującym wszystkie dochody w formie dywidendy pochodzące od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich, chociaż nie podlegają temu podatkowi dochody w formie dywidendy pochodzące od spółek zależnych mających siedziby w tym samym państwie członkowskim;

— przyznaje ulgę podatkową spółce dominującej w formie zaliczenia na poczet podatku podatków potrąconych u źródła od dywidend i podatków zagranicznych od dochodów, z których zostały wypłacone dywidendy pochodzące od spółek zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich;

ma miejsce ograniczenie w rozumieniu art. 43 WE w związku z art. 48 WE? W przypadku odpowiedzi twierdzącej — czy znajduje ono uzasadnienie w prawie wspólnotowym?

2) a) Czy okoliczność, że ustawodawstwo państwa członkowskiego, w którym spółka zależna ma siedzibę, pozwala, w razie potrzeby, pod pewnymi warunkami, na pokrycie całości lub części poniesionych przez nią strat dochodami podlegającymi opodatkowaniu w tym państwie członkowskim, ma znaczenie dla odpowiedzi na pytanie pierwsze?

b) W przypadku odpowiedzi twierdzącej — jakie znaczenie należy przypisywać następującym okolicznościom:

— spółka zależna mająca siedzibę w innym państwie członkowskim zaprzestała wszelkiej działalności handlowej i mimo że ustawodawstwo tego państwa pozwala pod pewnymi warunkami na pokrycie strat, to dowód, że prawo do takiego pokrycia zostało przyznane w tych okolicznościach, nie został dostarczony;

— spółka zależna mająca w innym państwie członkowskim została zbyta osobie trzeciej i mimo że ustawodawstwo tego państwa pozwala pod pewnymi warunkami osobie trzeciej będącej jej nabywcą na pokrycie strat, to okoliczności niniejszej sprawy nie wskazują wyraźnie, czy tak się w rzeczywistości stało;

— przepisy na podstawie których państwo członkowskie spółki dominującej uwzględnia straty spółek mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie ma zastosowanie niezależnie od tego, czy z tytułu tych strat przyznana została również ulga podatkowa w innym państwie członkowskim?

c) Czy odpowiedź byłaby taka sama w przypadku przedstawienia dowodu, że ulga podatkowa z tytułu strat została przyznana w państwie członkowskim, w którym spółka zależna ma siedzibę, a jeśli tak, to czy ma znaczenie okoliczność, iż ulga podatkowa została następnie przyznana innej podatkowej grupie spółek, której owa spółka zależna została zbyta?".

**W przedmiocie pytania pierwszego**

27 Poprzez swoje pierwsze pytanie sąd odsyłający zmierza w istocie do uzyskania odpowiedzi, czy art. 43 WE i 48 WE sprzeciwiają się temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego wyłączało możliwość odliczenia przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez spółkę od niej zależną mającą siedzibę na jego terytorium, mimo że przewiduje ono taką możliwość w przypadku strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem.

28 Innymi słowy sąd odsyłający zadaje sobie pytanie, czy taka regulacja stanowi ograniczenie swobody działalności gospodarczej sprzeczne z art. 43 WE i 48 WE.

29 Należy tu przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile opodatkowanie bezpośrednie należy do kompetencji państw członkowskich, o tyle powinny one jednak wykonywać ją z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 marca 2001 r. w sprawach połączonych C-397/98 i C-410/98 Metallgesellschaft i in., Rec. str. I-1727, pkt 37 oraz cytowane tam orzecznictwo).

30 Swoboda działalności gospodarczej, którą art. 43 WE przyznaje obywatelom państw Wspólnoty 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 położenia 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 Wspólnoty Europejskiej prawo wykonywania działalności w danych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 września 1999 r. w sprawie C-307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I-6161, pkt 35).

31 Nawet jeśli zgodnie z ich brzmieniem przepisy dotyczące swobody działalności gospodarczej mają na celu zapewnienie korzyści w postaci krajowego traktowania w przyjmującym państwie członkowskim, to jednak również sprzeciwiają się one temu, by państwo pochodzenia nakładało ograniczenia na przedsiębiorstwo położone w innym państwie członkowskim, należące do jednego z jego obywateli lub spółki utworzonej zgodnie z jego ustawodawstwem (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie ICI, pkt 21).

32 Ulga grupowa, taka jak ta, której dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, stanowi dla zainteresowanych spółek ulgę podatkową. Przyspieszając rozliczenie strat deficytowych spółek poprzez ich bezpośrednie pokrycie z dochodów innych spółek należących do grupy, poprawia ona ich płynność finansową.

33 Wyłączenie takiej ulgi w zakresie strat poniesionych przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim, która nie wykonuje żadnej działalności gospodarczej w państwie członkowskim spółki dominującej, ogranicza korzystanie przez tę ostatnią ze swobody działalności gospodarczej, zniechęcając ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich.

34 Stanowi ono zatem ograniczenie swobody działalności gospodarczej w rozumieniu art. 43 WE i 48 WE, ponieważ wprowadza rozróżnienie w zakresie skutków podatkowych między stratami poniesionymi przez spółkę zależną będącą rezydentem a stratami poniesionymi przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.

35 Ograniczenie takie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy służy ono słusznemu celowi, który jest zgodny z Traktatem i jest uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Powinno ono ponadto w takiej sytuacji być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego osiągnięcia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I-2471, pkt 26, i z dnia 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 De Lasteyrie du Saillant, Rec. str. I-2409, pkt 49).

36 Zjednoczone Królestwo i inne państwa członkowskie, które przedstawiły uwagi w niniejszym postępowaniu, podnoszą, że spółki zależne będące rezydentami oraz spółki zależne niebędące rezydentami nie znajdują się w porównywalnej sytuacji, jeśli chodzi o system grupowych ulg podatkowych taki jak ten rozpatrywany w postępowaniu przed sądem krajowym. Zgodnie z zasadą terytorialności znajdującą zastosowanie zarówno w prawie międzynarodowym, jak i w prawie wspólnotowym, państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa spółki dominującej nie posiada kompetencji podatkowej w stosunku do spółek zależnych niebędących rezydentami. Kompetencja podatkowa przysługuje co do zasady, zgodnie ze zwyczajowym jej podziałem w tym zakresie, państwu członkowskiemu, na którego terytorium przedsiębiorstwa mają siedzibę i wykonują działalność gospodarczą.

37 Należy w tym miejscu stwierdzić, że w prawie podatkowym bycie rezydentem bądź niebycie rezydentem może stanowić czynnik, który może uzasadniać przepisy krajowe, z których wynika różnica w traktowaniu między podatnikami będącymi rezydentami a podatnikami niebędącymi rezydentami. Jednakże bycie rezydentem bądź niebycie rezydentem nie zawsze jest czynnikiem uzasadniającym rozróżnienie. Dopuszczenie do tego, by państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa mogło swobodnie stosować zróżnicowane traktowanie z tego tylko względu, że siedziba spółki położona jest w innym państwie członkowskim, uczyniłoby art. 43 WE bezprzedmiotowym (zob. wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. w sprawie 270/83 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 273, pkt 18).

38 W każdej konkretnej sytuacji należy zbadać, czy ograniczenie stosowania ulgi podatkowej do podatników będących rezydentami jest motywowane istotnymi czynnikami obiektywnymi mogącymi uzasadniać różnicę w traktowaniu.

39 Należy przyznać, że w sytuacji takiej jak w postępowaniu przed sądem krajowym państwo członkowskie położenia przedsiębiorstwa spółki dominującej opodatkowując u spółek będących rezydentami ich globalne dochody, a u spółek niebędących rezydentami wyłącznie dochody uzyskane z ich działalności w tym państwie członkowskim, działa zgodnie z zasadą terytorialności uznaną w międzynarodowym prawie podatkowym i prawie wspólnotowym (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Futura Participations i Singer, pkt 22).

40 Jednakże okoliczność, że nie opodatkowuje ono dochodów spółek niebędących rezydentami zależnych od spółki dominującej mającej siedzibę na jego terytorium, nie uzasadnia samo przez się ograniczenia grupowej ulgi podatkowej do strat poniesionych przez spółki będące rezydentami.

41 Celem dokonania oceny, czy takie ograniczenie jest uzasadnione, należy zbadać konsekwencje bezwarunkowego rozszerzenia takiej ulgi jak ta w postępowaniu przed sądem krajowym.

42 Zjednoczone Królestwo oraz państwa, które przedstawiły uwagi, powołują się w tym zakresie na trzy czynniki stanowiące uzasadnienie.

43 Po pierwsze, dochody i straty są w prawie podatkowym dwiema stronami tego samego medalu, które powinny być w ramach danego systemu podatkowego traktowane w sposób koherentny, celem zapewnienia wyważonego rozdziału kompetencji podatkowej między zainteresowanymi państwami członkowskimi. Po drugie, jeśliby straty były uwzględniane w państwie członkowskim spółki dominującej, to istniałoby ryzyko, że będą one wykorzystywane dwukrotnie. Po trzecie wreszcie, jeśliby straty nie były uwzględniane w państwie członkowskim położenia przedsiębiorstwa spółki zależnej, to istniałoby ryzyko unikania opodatkowania.

44 Odnosząc się do pierwszego czynnika należy przypomnieć, że obniżenie przychodów podatkowych nie może być uznane za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, na który można by się powołać dla uzasadnienia przepisu z gruntu sprzecznego z fundamentalną zasadą (zob. w szczególności wyrok z dnia 7 września 2004 r. w sprawie C-319/02 Manninen, Rec. str. I-7477, pkt 49 oraz orzecznictwo tam cytowane).

45 Jednakże, jak to podkreśla Zjednoczone Królestwo, zachowanie rozdziału kompetencji podatkowej między państwa członkowskie może uczynić koniecznym zastosowanie do działalności gospodarczej spółek mających siedzibę w jednym z tych państw wyłącznie jego przepisów podatkowych, zarówno w zakresie dochodów, jak i strat.

46 Przyznanie bowiem spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich przedsiębiorstwa lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony rozdział kompetencji

między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaby podniesiona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat.

47 Jeśli chodzi o drugi czynnik wskazany jako uzasadnienie, dotyczący ryzyka dwukrotnego wykorzystania strat, to należy przyznać, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość przeciwdziałania mu.

48 Ryzyko takie rzeczywiście występuje, jeśli grupowa ulga podatkowa obejmuje straty spółek zależnych niebędących rezydentami. Eliminuje je przepis wykluczający przyznanie ulgi na te straty.

49 Odnosząc się do trzeciego elementu uzasadniającego, dotyczącego ryzyka unikania opodatkowania, należy przyznać, że możliwość przekazywania strat spółki zależnej niebędącej rezydentem spółce będącej rezydentem niesie ze sobą ryzyko, że przekazanie strat nastąpi w ramach grupy spółek do spółek mających siedzibę w państwach członkowskich stosujących najwyższe stawki opodatkowania, w których, wskutek tego, podatkowa wartość strat będzie największa.

50 Wykluczenie grupowej ulgi podatkowej w zakresie strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami przeciwdziała takim praktykom, które mogą zostać zainspirowane stwierdzeniem znacznych różnic między stawkami opodatkowania stosowanymi w różnych państwach członkowskich.

51 Mając na uwadze łącznie owe trzy względy uzasadniające, należy stwierdzić, że uregulowanie o charakterze ograniczającym, takie jak to w postępowaniu przed sądem krajowym, po pierwsze, służy słusznym celom zgodnym z traktatem

i odpowiadającym nadrzędnym względom interesu ogólnego, a po drugie, jest odpowiednie dla realizacji tych celów.

52 Oceny tej nie zmieniają informacje zawarte w drugiej części pytania pierwszego, dotyczące systemów stosowanych w Zjednoczonym Królestwie:

— do dochodów i strat zagranicznego oddziału spółki mającej siedzibę w tym państwie członkowskim;

— do dywidend wypłaconych spółce mającej w nim siedzibę przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim.

53 Niemniej jednak należy sprawdzić, czy przepis o charakterze ograniczenia nie wykracza poza to, co niezbędne dla osiągnięcia zamierzonego celu.

54 Marks & Spencer oraz Komisja twierdzą bowiem, że można by rozważać mniej restrykcyjne środki niż generalne wykluczenie korzystania z grupowej ulgi podatkowej. Jako przykład odwołują się do możliwości uzależnienia skorzystania z ulgi od warunku, że zagraniczna spółka zależna wykorzystała w pełni przyznaną możliwość pokrycia strat w państwie członkowskim, w którym jest ona rezydentem. Odwołały się one również do możliwości uzależnienia skorzystania z ulgi od warunku ponownego doliczenia późniejszych dochodów spółki zależnej będące nierezydentem do wysokości uprzednio pokrytych strat.

55 Trybunał ocenia, że stanowiący ograniczenie przepis rozważany w sprawie przed sądem krajowym wykracza poza to, co jest niezbędne dla osiągnięcia istoty zamierzonych celów, w sytuacji gdy:

— spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, w razie potrzeby poprzez przekazania tych strat osobie trzeciej lub pokrycie tych strat dochodami uzyskanymi przez spółkę zależną w poprzednich latach podatkowych; oraz

— nie ma możliwości uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie, w którym jest ona rezydentem, w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

56 Jeśli w państwie członkowskim spółka dominująca będąca rezydentem wykaże władzom podatkowym, że warunki te są spełnione, byłoby sprzeczne z art. 43 WE i 48 WE odmówić jej możliwości odliczenia od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie członkowskim strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem.

57 Należy ponadto w tym kontekście wyjaśnić, że państwa członkowskie mają nadal prawo wydawać lub utrzymywać przepisy, których konkretnym celem jest wyłączenie z ulgi podatkowej kwot całkowicie fikcyjnych, które prowadziłyby do wypaczenia lub uniknięcia skutków krajowego prawa podatkowego (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach ICI, pkt 26, oraz Lasteyrie du Saillant, pkt 50).

58 Ponadto o ile możliwe byłoby wprowadzenie innych, mniej restrykcyjnych środków, o tyle wymagają one w każdym razie przepisów harmonizujących wydanych przez legislatora wspólnotowego.

59 Wobec powyższego na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 43 WE oraz 48 WE nie sprzeciwiają się w obecnym stanie prawa wspólnotowego temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego wyłączało w sposób generalny możliwość odliczenia przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez jej spółkę zależną z siedzibą na jego terytorium, mimo że przewiduje taką możliwość w odniesieniu do strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem. Jednakże sprzeczne z art. 43 WE oraz 48 WE jest wyłączenie takiej możliwości w przypadku spółki dominującej będącej rezydentem, w sytuacji gdy po pierwsze, spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, i po drugie, w państwie, w którym jest ona rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.

**W przedmiocie pytanie drugiego**

60 Ze względu na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie stało się zbędne.

## W przedmiocie kosztów

61 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 43 WE oraz 48 WE nie sprzeciwiają się w obecnym stanie prawa wspólnotowego temu, by ustawodawstwo państwa członkowskiego wyłączało w sposób generalny możliwość odliczenia przez spółkę dominującą będącą rezydentem od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu strat poniesionych w innym państwie członkowskim przez jej spółkę zależną z siedzibą na jego terytorium, mimo że przewiduje taką możliwość w odniesieniu do strat poniesionych przez spółkę zależną będącą rezydentem. Jednakże sprzeczne z art. 43 WE oraz 48 WE jest wyłączenie takiej możliwości w przypadku spółki dominującej będącej rezydentem, w sytuacji gdy po pierwsze, spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat poniesionych w państwie, w którym jest rezydentem, w danym roku podatkowym w drodze wniosku o udzielenie ulgi, jak również w poprzednich latach podatkowych, i po drugie, w państwie, w którym jest rezydentem, nie ma możliwości uwzględnienia tych strat w kolejnych latach podatkowych przez nią samą bądź przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.**

Podpisy