



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 3 lutego 2015 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Artykuł 49 TFUE — Artykuł 31 porozumienia EOG — Podatek dochodowy od osób prawnych — Grupy spółek — Grupowa ulga podatkowa — Przeniesienie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem — Warunki — Data, w której został ustalony ostateczny charakter strat spółki zależnej niebędącej rezydentem

W sprawie C-172/13

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 5 kwietnia 2013 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez W. Roelsa oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

strona skarżąca,

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, reprezentowanemu przez V. Kaye, S. Brighthouse oraz A. Robinsona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez D. Ewarta, QC, oraz S. Ford, barrister,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Federalną Niemiec, reprezentowaną przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez A. Rubia Gonzáleza oraz A. Gavelę Llopis, działających w charakterze pełnomocników,

Królestwo Niderlandów, reprezentowane przez M.K. Bulterman oraz J. Langerę, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwencji,

* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, K. Lenaerts (sprawozdawca), wiceprezes, M. Ilešič, L. Bay Larsen i J.C. Bonichot, prezesi izb, A. Rosas, E. Juhász, A. Arabadjiev, C. Toader, M. Safjan, D. Šváby, M. Berger i A. Prechal, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 lipca 2014 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 23 października 2014 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Komisja Europejska w swojej skardze wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez nałożenie warunków na ulgi grupowe w odniesieniu do strat poniesionych przez spółki niebędące rezydentami (zwane dalej „transgranicznymi ulgami grupowymi”), które to warunki w praktyce czynią niemal niemożliwym uzyskanie takich ulg, oraz poprzez ograniczenie tych ulg do okresów po 1 kwietnia 2006 r. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na podstawie art. 49 TFUE i art. 31 Porozumienia o Europejskim Obszarze Gospodarczym z dnia 2 maja 1992 r. (Dz.U. 1994, L 1, s. 3, zwanego dalej „porozumieniem EOG”).

Ramy prawne Zjednoczonego Królestwa

- 2 W Zjednoczonym Królestwie system grupowych ulg podatkowych pozwala spółkom będącym członkami grupy na przeprowadzanie między sobą rozliczeń zysków i strat. Jednakże system wprowadzony Income and Corporation Tax Act 1988 (ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych z 1988 r., zwaną dalej „ICTA”) nie zezwalał na uwzględnienie strat poniesionych przez spółki niebędące rezydentami.
- 3 W następstwie wyroku Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ICTA została zmieniona przepisami Finance Act 2006 (ustawy finansowej z 2006 r.), które weszły w życie w dniu 1 kwietnia 2006 r., w celu dopuszczenia, na określonych warunkach, transgranicznej ulgi grupowej. W konsekwencji rzeczone przepisy zostały powtórzone w dużej mierze w identycznym brzmieniu w Corporation Tax Act 2010 (ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych z 2010 r., zwanej dalej „CTA 2010”).
- 4 CTA 2010 określa warunki, jakim podlega transgraniczna ulga grupowa. Artykuł 118 CTA 2010 wymaga, aby spółka niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat w roku podatkowym, w którym powstały straty, i we wcześniejszych latach podatkowych, podczas gdy art. 119 ust. 1–3 CTA 2010 wymaga, aby nie istniała żadna możliwość uwzględnienia strat w przyszłych latach podatkowych.
- 5 Na podstawie art. 119 ust. 4 CTA 2010 ustalenia, czy straty będą mogły zostać uwzględnione w przyszłych latach podatkowych, należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.

- 6 Na podstawie pkt 14 ust. 1 lit. a) oraz art. 74 ust. 1 lit. a) załącznika 18 do ustawy finansowej z 1998 r. zwykły termin do złożenia wniosku o przyznanie ulgi grupowej wynosi dwa lata po upływie roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.
- 7 Supreme Court of the United Kingdom (sąd najwyższy Zjednoczonego Królestwa) w pkt 33 wyroku z dnia 22 maja 2013 r. orzekł, że w celu przyznania transgranicznej ulgi grupowej kwestią podlegającą zbadaniu w świetle przepisów obowiązujących przed dniem 1 kwietnia 2006 r., interpretowanych w świetle prawa Unii, było to, czy spółka skarżąca jest w stanie wykazać, na podstawie okoliczności znanych w dacie złożenia wniosku o przyznanie ulgi, że nie było możliwości uwzględnienia rozpatrywanych strat w państwie członkowskim siedziby spółki zbywającej w którymkolwiek roku podatkowym sprzed daty złożenia wniosku oraz że nie ma możliwości takiego uwzględnienia w roku podatkowym, w którym został złożony wniosek, lub w którymkolwiek z przyszłych lat podatkowych.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

- 8 W dniu 19 lipca 2007 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym podniosła ona ewentualną niezgodność ze swobodą przedsiębiorczości przepisów podatkowych przyjętych przez to państwo członkowskie w następstwie wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), w zakresie, w jakim przepisy te są oparte na szczególnie restrykcyjnej interpretacji kryterium dotyczącego wyczerpania możliwości uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie, w którym spółka ta ma siedzibę. Ponadto rzeszone przepisy mają zastosowanie dopiero od daty wejścia w życie nowych uregulowań, czyli od dnia 1 kwietnia 2006 r.
- 9 W e-mailu z dnia 23 października 2007 r. Zjednoczone Królestwo podniosło, że jego przepisy dotyczące transgranicznej ulgi grupowej są zgodne z zasadami wypracowanymi przez Trybunał w wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 10 W dniu 23 września 2008 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa uzasadnioną opinię, w której podtrzymała swoje stanowisko. Zjednoczone Królestwo potwierdziło własne stanowisko w piśmie z dnia 18 listopada 2008 r.
- 11 W dniu 25 listopada 2010 r. Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa uzupełniającą uzasadnioną opinię w następstwie przyjęcia CTA 2010.
- 12 Jako że argumentacja Zjednoczonego Królestwa przedstawiona w jego piśmie z dnia 24 stycznia 2011 r. w odpowiedzi na tę uzasadnioną opinię nie przekonała Komisji, wniosła ona niniejszą skargę.
- 13 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 11 października 2013 r. Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii zostały dopuszczone do udziału w postępowaniu w charakterze interwenientów popierających żądania Zjednoczonego Królestwa.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zarzutu pierwszego, opartego na naruszeniu art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, ponieważ art. 119 ust. 4 CTA 2010 niemal uniemożliwia spółce dominującej będącej rezydentem skorzystanie z transgranicznej ulgi grupowej

Argumentacja stron

- 14 Komisja twierdzi, że art. 119 ust. 4 CTA 2010 nie spełnia wymogów wynikających dla zainteresowanego państwa członkowskiego z pkt 55 i 56 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), ponieważ przewiduje on, iż ustalenia braku możliwości przyszłego uwzględnienia strat poniesionych przez spółkę zależną mającą siedzibę w innym państwie członkowskim lub w państwie trzecim będącym członkiem porozumienia EOG należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Według Komisji przepis ten ma taki skutek, że niemal uniemożliwia spółce dominującej będącej rezydentem skorzystanie z transgranicznej ulgi grupowej.
- 15 Artykuł 119 ust. 4 CTA 2010 ma bowiem taki skutek, że transgraniczna ulga grupowa może być przyznana tylko w dwóch sytuacjach, czyli, po pierwsze, w sytuacji gdy przepisy państwa siedziby spółki zależnej niebędącej rezydentem nie przewidują żadnej możliwości przeniesienia strat, a po drugie, w sytuacji gdy spółka zależna niebędąca rezydentem zostaje postawiona w stan likwidacji przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Transgraniczna ulga grupowa jest zatem wyłączona ze zwykłej sytuacji gospodarczej, tzn. gdy podjęto decyzję o zaprzestaniu działalności spółki zależnej niebędącej rezydentem i o postawieniu jej w stan likwidacji po zakończeniu roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Ponadto rzeczona ulga jest ograniczona do strat poniesionych podczas jednego roku podatkowego.
- 16 Komisja podnosi, że w celu zapewnienia poszanowania warunków ustanowionych przez Trybunał w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) możliwość skorzystania z ulgi podatkowej w państwie siedziby spółki zależnej niebędącej rezydentem należy oceniać w dacie złożenia w Zjednoczonym Królestwie wniosku o przyznanie grupowej ulgi podatkowej i na podstawie konkretnych okoliczności akt sprawy. Nie wystarczy oprzeć się na teoretycznej możliwości późniejszego uwzględnienia strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem wynikającej wyłącznie z okoliczności, że rzeczona spółka zależna nie została jeszcze postawiona w stan likwidacji.
- 17 Zjednoczone Królestwo odpowiada, że – jak wynika z pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – warunek, zgodnie z którym nie istnieje możliwość uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych, należy oceniać na koniec roku podatkowego, w którym powstały straty.
- 18 Co do zarzucanej niemal całkowitej niemożności skorzystania z transgranicznej ulgi grupowej Zjednoczone Królestwo podnosi, że spółka standardowo ma możliwość przeniesienia strat na późniejszy rok podatkowy, jeżeli nadal posiada ona działalność gospodarczą. Ponadto warunek przewidziany w art. 119 ust. 4 CTA 2010 może być spełniony w okolicznościach szerszych niż przedstawione przez Komisję. Właściwe przepisy nie wymieniają postawienia w stan likwidacji spółki zależnej niebędącej rezydentem przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty, jako warunku zastosowania transgranicznej ulgi grupowej. Dowód zamiaru rozwiązania spółki zależnej ponoszącej straty i fakt wszczęcia postępowania likwidacyjnego wkrótce po zakończeniu roku podatkowego stanowią czynniki, jakie należy wziąć pod uwagę. Zamiar przeprowadzenia likwidacji jest uwzględniany razem ze wszystkimi innymi istotnymi faktami istniejącymi na koniec roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty, w celu ustalenia, czy spełnione jest kryterium braku możliwości uwzględnienia strat.

- 19 Interwenienci podnoszą, że na Zjednoczonym Królestwie nie spoczywa żaden obowiązek ustanowienia możliwości uwzględnienia strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami we wszystkich wypadkach, w jakich straty te nie mogą być uwzględnione w inny sposób. Ponadto wymóg likwidacji de facto spółki zależnej niebędącej rezydentem nie jest nieproporcjonalny.
- 20 Republika Federalna Niemiec dodaje, że orzecznictwo wynikające z wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) należy przeanalizować ponownie w następstwie wyroku K (C-322/11, EU:C:2013:716).

Ocena Trybunału

- 21 CTA 2010 przewiduje system ulgi grupowej, na podstawie którego straty poniesione przez jedną spółkę mogą być zaliczone na poczet zysków innych spółek z tej samej grupy. W przeciwieństwie do strat poniesionych przez spółki będące rezydentami straty poniesione przez spółki niebędące rezydentami mogą być uwzględnione na podstawie ulgi grupowej tylko wtedy, gdy spełniają warunki przewidziane w art. 118 i 119 CTA 2010.
- 22 Ulga grupowa przewidziana przez CTA 2010 stanowi dla zainteresowanych spółek korzyść podatkową. Przyspieszając rozliczenie strat deficytowych spółek zależnych poprzez ich bezpośrednie pokrycie z dochodów innych spółek należących do grupy, poprawia ona ich płynność finansową (zob. wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 32; a także Felixstowe Dock and Railway Company i in., C-80/12, EU:C:2014:200, pkt 19).
- 23 Odmienne traktowanie stwierdzone w pkt 21 niniejszego wyroku, jeśli chodzi o przyznanie rozpatrywanej korzyści podatkowej, pomiędzy stratami poniesionymi przez spółki zależne będące rezydentami a stratami poniesionymi przez spółki zależne niebędące rezydentami może ograniczać korzystanie przez spółkę dominującą grupy ze swobody przedsiębiorczości w rozumieniu art. 49 TFUE, zniechęcając ją do tworzenia spółek zależnych w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 33; Felixstowe Dock and Railway Company i in., EU:C:2014:200, pkt 21; a także Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, pkt 22).
- 24 Z orzecznictwa wynika jednak, że takie odmienne traktowanie może być uzasadnione trzema nadrzędnymi względami interesu ogólnego, rozważanymi łącznie, czyli koniecznością zachowania wyważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi, koniecznością zapobiegania niebezpieczeństwu podwójnego odliczenia strat i koniecznością zapobiegania unikaniu opodatkowania (zob. podobnie wyroki: Marks & Spencer, EU:C:2005:763, pkt 51; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51; A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 46).
- 25 Pozostaje jeszcze zbadać, czy warunki, od jakich przepisy CTA 2010 uzależniają transgraniczną ulgę grupową, przestrzegają zasady proporcjonalności, w ten sposób, że mimo iż są właściwe do osiągnięcia celów wymienionych w poprzednim punkcie, nie wykraczają poza to, co jest do tego niezbędne.
- 26 W tym względzie należy przypomnieć, że w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), w którym była rozpatrywana ICTA, wykluczająca jakiegokolwiek uwzględnienie strat poniesionych przez spółki zależne niebędące rezydentami w ramach ulgi grupowej, Trybunał orzekł, że odmienne traktowanie pomiędzy stratami poniesionymi przez spółkę zależną będącą rezydentem a stratami poniesionymi przez spółkę zależną niebędącą rezydentem wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia zamierzonych celów, w sytuacji gdy, po pierwsze, spółka zależna niebędąca rezydentem wyczerpała możliwości uwzględnienia strat, które istnieją w państwie jej siedziby w roku podatkowym objętym wnioskiem o przyznanie ulgi, a także we wcześniejszych latach podatkowych, w danym wypadku za pomocą przeniesienia tych strat na podmiot trzeci lub zaliczenia rzeczonych strat na poczet zysków osiągniętych przez tę spółkę zależną we wcześniejszych latach podatkowych, a po drugie, nie ma możliwości uwzględnienia strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w państwie jej

siedziby w przyszłych latach podatkowych albo przez nią samą, albo przez podmiot trzeci, w szczególności w wypadku zbycia tej spółki zależnej na rzecz tego podmiotu (zob. także wyroki: Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 47; A, EU:C:2013:84, pkt 49).

- 27 Jak wynika z pkt 56 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), jeśli w państwie członkowskim spółka dominująca będąca rezydentem wykaże władzom podatkowym, że spółka zależna niebędąca rezydentem poniosła ostateczne straty w rozumieniu pkt 55 rzeczonego wyroku, to sprzeczne z art. 49 TFUE jest wyłączenie wobec tej spółki dominującej możliwości odliczenia od jej dochodu podlegającego opodatkowaniu w tym państwie członkowskim strat poniesionych przez jej spółkę zależną niebędącą rezydentem.
- 28 Należy stwierdzić, że art. 118 i art. 119 ust. 1–3 CTA 2010 dopuszczają uwzględnienie przez spółkę dominującą będącą rezydentem strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem w sytuacjach przewidzianych w pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763).
- 29 Ponadto sama Komisja przyznaje w skardze, że CTA 2010 co do zasady zezwala na uwzględnienie przez spółkę dominującą będącą rezydentem ostatecznych strat w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem.
- 30 Jednakże zdaniem Komisji art. 119 ust. 4 CTA 2010 jest sprzeczny z art. 49 TFUE, ponieważ w praktyce niemal uniemożliwia skorzystanie przez spółkę dominującą będącą rezydentem z transgranicznej ulgi grupowej.
- 31 W tym względzie należy przypomnieć, że art. 119 ust. 4 CTA 2010 określa datę, w której należy ocenić ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem. Rzeczony przepis przewiduje, że oceny takiej należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.
- 32 Zdaniem Komisji ów wymóg czyni niemal niemożliwym skorzystanie z ulgi grupowej w zakresie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem, ponieważ w praktyce zezwala on na uwzględnienie takich strat przez spółkę dominującą będącą rezydentem tylko w dwóch sytuacjach, czyli, po pierwsze, w sytuacji gdy przepisy państwa członkowskiego siedziby danej spółki zależnej nie przewidują żadnej możliwości przeniesienia strat, a po drugie, w sytuacji gdy ta spółka zależna zostaje postawiona w stan likwidacji przed końcem roku podatkowego, w którym została poniesiona strata.
- 33 Należy jednak stwierdzić, że pierwsza sytuacja przywołana przez Komisję jest pozbawiona znaczenia przy badaniu proporcjonalnego charakteru art. 119 ust. 4 CTA 2010. Z utrwalonego orzecznictwa wynika bowiem, że ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem nie może wynikać z okoliczności, iż państwo członkowskie siedziby rzeczonej spółki zależnej wyłącza jakąkolwiek możliwość przeniesienia strat (zob. wyrok K, EU:C:2013:716, pkt 75–79 i przytoczone tam orzecznictwo). W takiej sytuacji państwo członkowskie siedziby spółki dominującej może nie przyznać transgranicznej ulgi grupowej, nie naruszając jednak art. 49 TFUE.
- 34 W odniesieniu do drugiej przywołanej sytuacji należy stwierdzić, po pierwsze, że Komisja nie wykazała wiarygodności swojego twierdzenia, zgodnie z którym art. 119 ust. 4 CTA 2010 wymaga postawienia w stan likwidacji spółki zależnej niebędącej rezydentem przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione rzeczone straty, aby jej spółka dominująca będąca rezydentem mogła skorzystać z transgranicznej ulgi grupowej.
- 35 Artykuł 119 ust. 4 CTA 2010 przewiduje bowiem, że oceny ostatecznego charakteru – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem należy dokonać „w odniesieniu do takiej sytuacji, jaka powstaje bezpośrednio po

zakończeniu” roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty. Z brzmienia rzeczonoego przepisu wynika zatem, że w żadnym wypadku nie nakłada on wymogu dotyczącego postawienia w stan likwidacji danej spółki zależnej przed końcem roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty.

- 36 Po drugie, należy przypomnieć, że ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem można stwierdzić tylko wtedy, gdy nie osiąga ona już przychodów w państwie członkowskim siedziby. Jak długo bowiem ta spółka zależna nadal osiąga przychody – nawet nieznaczne – istnieje możliwość, że poniesione straty zostaną jeszcze zrekompensowane przyszłymi zyskami osiągniętymi w państwie członkowskim jej siedziby (zob. wyrok A, EU:C:2013:84, pkt 53, 54).
- 37 Poprzez powołanie się na konkretny przykład spółki dominującej będącej rezydentem, która skorzystała z transgranicznej ulgi grupowej, Zjednoczone Królestwo potwierdziło, że ostateczny charakter – w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763) – strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem może zostać wykazany, jeżeli bezpośrednio po zakończeniu roku podatkowego, w którym zostały poniesione straty, rzeczona spółka zależna zaprzestała działalności gospodarczej i sprzedała wszystkie swoje aktywa przynoszące przychody lub pozbyła się ich.
- 38 W tych okolicznościach zarzut pierwszy należy oddalić w zakresie, w jakim jest on oparty na naruszeniu art. 49 TFUE.
- 39 Co się tyczy zarzucanego przez Komisję naruszenia przez art. 119 ust. 4 CTA 2010 art. 31 porozumienia EOG, należy zauważyć, że ponieważ postanowienia tego ostatniego artykułu mają to samo znaczenie prawne co zasadniczo identyczne postanowienia art. 49 TFUE, w okolicznościach takich jak będące przedmiotem niniejszej sprawy całość powyższych rozważań ma odpowiednie zastosowanie do rzeczonoego art. 31 (zob. podobnie wyrok Komisja/Finlandia, C-342/10, EU:C:2012:688, pkt 53 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W rezultacie zarzut pierwszy należy oddalić w całości.

W przedmiocie zarzutu drugiego, opartego na naruszeniu art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, ponieważ przepisy Zjednoczonego Królestwa wyłączają z transgranicznej ulgi grupowej straty poniesione przed dniem 1 kwietnia 2006 r.

- 41 Komisja podnosi, że straty poniesione przed dniem 1 kwietnia 2006 r. są wyłączone z transgranicznej ulgi grupowej, z naruszeniem art. 49 TFUE i art. 31 porozumienia EOG, ponieważ przepisy dotyczące tej ulgi przewidziane przez CTA 2010 mają zastosowanie wyłącznie do strat poniesionych po dniu 1 kwietnia 2006 r. – dacie wejścia w życie ustawy finansowej z 2006 r.
- 42 W odpowiedzi na tę argumentację Komisji Zjednoczone Królestwo podnosi, że transgraniczna ulga grupowa dotycząca strat istnieje także w odniesieniu do okresów sprzed dnia 1 kwietnia 2006 r., ale jest uregulowana przepisami mającymi zastosowanie do tych wcześniejszych okresów, interpretowanymi zgodnie z prawem Unii w następstwie wyroku Marks & Spencer (EU:C:2005:763), jak zamierzał tego dokonać Supreme Court of the United Kingdom w swoim wyroku z dnia 22 maja 2013 r., ww. w pkt 7 niniejszego wyroku.
- 43 Niezależnie od kwestii, czy odesłanie do interpretacji przepisów krajowych obowiązujących przed dniem 1 kwietnia 2006 r. dokonanej przez Supreme Court of the United Kingdom, zgodnie z którą straty poniesione przed tą datą nie są wyłączone z transgranicznej ulgi grupowej, wystarczy, aby spełnić wymóg pewności prawa co do możliwości uzyskania transgranicznej ulgi grupowej w odniesieniu do strat poniesionych przed wskazaną wyżej datą, należy stwierdzić, iż Komisja nie wykazała istnienia sytuacji, w których transgraniczna ulga grupowa nie została przyznana w odniesieniu do strat sprzed dnia 1 kwietnia 2006 r.

- 44 W tych okolicznościach należy oddalić zarzut drugi.
- 45 Z tego wynika, że skargę należy oddalić w całości.

W przedmiocie kosztów

- 46 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Zjednoczone Królestwo wniosło o obciążenie kosztami postępowania Komisji, a instytucja ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.
- 47 Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.

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

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**
- 3) **Republika Federalna Niemiec, Królestwo Hiszpanii, Królestwo Niderlandów i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.**

Podpisy