Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MANUELA CAMPOSA SÁNCHEZA-BORDONY
przedstawiona w dniu 21 lutego 2018 r.[1]

Sprawa C-28/17

NN A/S
przeciwko
Skatteministeriet

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek dochodowy od osób prawnych – Swoboda przedsiębiorczości – Uregulowanie krajowe, które uzależnia uprawnienie do odliczenia przez spółkę należącą do tej samej grupy podatkowej strat poniesionych przez stały zakład spółki niebędącej rezydentem należącej do grupy podatkowej od spełnienia warunku, że spółka niebędąca rezydentem nie będzie mogła odliczyć tych strat od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w państwie, którego jest rezydentem – Zapobieganie podwójnemu odliczaniu

1. Wyroki wydawane w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości w sprawie wpływu swobody przedsiębiorczości na przepisy krajowe dotyczące podatków bezpośrednich od osób prawnych próbują rozwiązać kwestie podniesione przez sądy odsyłające, ale czasami prowokują nowe pytania.

2. Taki wniosek można wywieść ze wzrostu liczby wniosków o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, wyraźnie zwracających się do Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie wykładni (lub o rozszerzenie i zastosowanie) wcześniejszego wyroku w sprawie opodatkowania osób prawnych. Oto dwa aktualne przykłady:

– w sprawie Bevola i Jens W. Trock[2] ten sam sąd, który przedstawił pytanie prejudycjalne w niniejszej sprawie, zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie wyroku w przedmiocie odliczenia strat poniesionych przez stały zakład[3] „w sytuacji takiej, jak ta rozpatrywana […] w sprawie Marks & Spencer”[4];

– w sprawach X[5] Hoge Raad der Nederlanden (sąd najwyższy Niderlandów) zwrócił się o wyjaśnienie wcześniejszych orzeczeń, w szczególności wyroku X Holding[6] w związku z niderlandzkimi przepisami podatkowymi dotyczącymi skonsolidowanych grup spółek.

1 Język oryginału: hiszpański.

2 Sprawa C-650/16 zawisła przed Trybunałem Sprawiedliwości, w której przedstawiłem opinię w dniu 17 stycznia 2018 r. (EU:C:2018:15).

3 Odnosząc się do stałych zakładów lub oddziałów posługiwać się będę pierwszymi literami „SZ”.

4 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., C-446/03, EU:C:2005:763.

5 Sprawy połączone C-398/16 i C-399/16, zawisłe przed Trybunałem Sprawiedliwości, w których przedstawiłem opinię w dniu 25 października 2017 r. (EU:C:2017:807).

6 Wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., C-337/08, EU:C:2010:89.

3. Obecnie przedmiotem wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym ponownie jest sprzeczność pomiędzy duńskim uregulowaniem podatkowym a swobodą przedsiębiorczości. Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) opiera swe wątpliwości na wykładni wyroku Philips Electronics [7], w której okoliczności faktyczne były tak zbliżone do okoliczności faktycznych będących przedmiotem postępowania głównego, że na pierwszy rzut oka można byłoby dokonać zwykłej ekstrapolacji jego rozstrzygnięć.

4. Spór w postępowaniu głównym dotyczy uprawnienia do kompensaty strat poniesionych przez SZ, z siedzibą w Danii, należącego do spółki z siedzibą w Szwecji, wchodzącej w skład duńskiej grupy spółek. Władze duńskie nie wyraziły zgody na odliczenie tych strat od podatku dochodowego od osób prawnych, który grupa ma zapłacić w Danii, i to właśnie ta odmowa jest źródłem wątpliwości sądu odsyłającego.

I. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 49 TFUE stanowi:

„Ograniczenia swobody przedsiębiorczości obywateli jednego państwa członkowskiego na terytorium innego państwa członkowskiego są zakazane w ramach poniższych postanowień. Zakaz ten obejmuje również ograniczenia w tworzeniu agencji, oddziałów lub filii przez obywateli danego państwa członkowskiego, ustanowionych na terytorium innego państwa członkowskiego.

Z zastrzeżeniem postanowień rozdziału dotyczącego kapitału swoboda przedsiębiorczości obejmuje podejmowanie i wykonywanie działalności prowadzonej na własny rachunek, jak również zakładanie i zarządzanie przedsiębiorstwami, a zwłaszcza spółkami w rozumieniu art. 54 akapit drugi, na warunkach określonych przez ustawodawstwo państwa przyjmującego dla własnych obywateli".

6. Zgodnie z art. 54 TFUE:

„Na potrzeby stosowania postanowień niniejszego rozdziału spółki założone zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mające swoją statutową siedzibę, zarząd lub główne przedsiębiorstwo wewnątrz Unii są traktowane jak osoby fizyczne mające obywatelstwo państwa członkowskiego.

Przez spółki rozumie się spółki prawa cywilnego lub handlowego, a także spółdzielnie oraz inne osoby prawne prawa publicznego lub prywatnego, z wyjątkiem tych, których działalność nie jest nastawiona na osiąganie zysków".

7 Wyrok z dnia 6 września 2012 r., C-18/11, EU:C:2012:532 (zwany w dalszej części „wyrokiem w sprawie Philips Electronics").

B. Prawo duńskie

1. Selskabsskatteloven (ustawa skonsolidowana nr 1164 z dnia 6 lutego 2016 r. o podatku dochodowym od osób prawnych; zwana dalej „UPDP”)

7. Paragraf 31 ust. 1 pkt 1 stanowi:

„Spółki należące do grup i stowarzyszeń, objętych § 1 ust. 1 pkt 1–2b, 2d–2j, 3a–5 i 5b lub § 2 ust. 1 lit. a) i b) lub § 21 ust. 4 kulbrinteskatteloven (ustawy o podatku węglowodorowym) podlegają opodatkowaniu jako grupa (krajowy system opodatkowania grupowego spółek)”.

Przepis ten stanowi również, że strata poniesiona przez jedną spółkę z grupy może zostać skompensowana przez inną spółkę z grupy. Jednakże duńska grupa nie może dokonać tego samego odliczenia więcej niż jeden raz.

8. Stosownie do § 31 ust. 2 pkt 1:

„Spółki podlegające opodatkowaniu grupowemu ustalają podlegający opodatkowaniu dochód grupy, który stanowi sumę dochodów podlegających opodatkowaniu każdej ze spółek objętych opodatkowaniem grupowym, obliczony zgodnie z ogólnymi przepisami prawa podatkowego z uwzględnieniem wyjątków mających zastosowanie do spółek podlegających opodatkowaniu grupowemu”.

Duński system podatkowy obowiązkowy dla grup spółek ma również zastosowanie do duńskich SZ utworzonych przez spółki zagraniczne.

9. Zgodnie z § 31 ust. 2 pkt 2:

„Straty poniesione przez stałe zakłady mogą zostać skompensowane z dochodami innych spółek wyłącznie wtedy, gdy przepisy obowiązujące w państwie obcym […], w którym spółka jest rezydentem, stanowią, że straty te nie mogą zostać odliczone przy obliczaniu dochodu spółki w państwie obcym […], w którym spółka jest rezydentem, lub jeżeli dokonano wyboru międzynarodowego systemu opodatkowania grup spółek”.

2. Ustawa o poborze podatków (wersja skonsolidowana nr 1162 z dnia 1 września 2016 r., zwana dalej „UPP”)

10. Paragraf 5G pkt 1 stanowi:

„Podatnicy […] nie mogą dokonać odliczenia wydatków, które zgodnie z przepisami obcego prawa podatkowego mogą zostać odliczone od dochodów nieuwzględnionych przy ustalaniu podatku w Danii. Ta sama zasada ma zastosowanie w przypadku, kiedy zgodnie z przepisami obcego prawa podatkowego wydatki do odliczenia mogą zostać przeniesione w celu odliczenia ich od dochodów osiągniętych przez spółki, itp. grupy, jeżeli dochody te nie zostały uwzględnione przy obliczeniu podatku w Danii”.

Paragraf 5G UPP nie ma zastosowania do duńskich SZ zagranicznych spółek.

II. Okoliczności faktyczne sporu i pytanie prejudycjalne

11. NN jest spółką dominującą w duńskiej grupie spółek, która obejmuje m.in. dwie spółki zależne z siedzibą w Szwecji, określane jako Sverige 1 i Sverige 2. Z kolei te dwie spółki utworzyły SZ w Danii, które dla celów postępowania oznaczono jako B (będący własnością Sverige 2) i C (będący własnością Sverige 1).

12. Zgodnie z treścią postanowienia odsyłającego „w 2006 r. dwa stałe zakłady […] zostały połączone w taki sposób, że spółka Sverige 1 przejęła zakład B w zamian za akcje. Powstały w ten sposób zakład został oznaczony jako A".

13. Decyzją grupy połączenie to zostało potraktowane w Szwecji pod względem podatkowym jako restrukturyzacja przedsiębiorstwa, która jest uznawana za sukcesję i z tego względu stanowi transakcję niepodlegającą opodatkowaniu. Jednakże w Danii to samo połączenie zostało uznane za podlegające opodatkowaniu zbycie aktywów po wartości rynkowej.

14. W wyniku połączenia wartość przedsiębiorstwa zakładu B została zaksięgowana jako część jego dochodów podlegających opodatkowaniu w Danii. Wartość tego przedsiębiorstwa nie mogła zostać zamortyzowana w Szwecji.

15. NN wniosła o odliczenie strat zakładu A od wyniku finansowego grupy w roku 2008, na co duńskie organy podatkowe nie wyraziły zgody, powołując się na § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP.

16. Zgodnie z przywołanym przepisem wniosek należało oddalić, ponieważ odliczenie tych strat od skonsolidowanego wyniku finansowego grupy jest możliwe jedynie wówczas, gdy zgodnie z prawem państwa siedziby spółki będącej właścicielem SZ (w tym przypadku Szwecji) straty te nie mogą zostać skompensowane dochodami spółki w państwie obcym.

17. Zdaniem duńskich organów podatkowych szwedzkie przepisy podatkowe nie uniemożliwiają odliczenia strat poniesionych przez SZ należący do spółki zależnej z siedzibą w Szwecji (chodziło mianowicie o straty podlegające odliczeniu w tym państwie członkowskim).

18. Decyzja ta została zaskarżona do Landsskatteretten (krajowego sądu podatkowego, Dania), który utrzymał ją w mocy. Wyrok ten został następnie zaskarżony do Østre Landsret (sądu apelacyjnego regionu wschodniego, Dania), który zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jakie czynniki należy uwzględnić przy ocenianiu, czy spółki będące rezydentami w sytuacji takiej jak ta będąca przedmiotem niniejszego postępowania są objęte w odniesieniu do kompensowania strat »równoważnym warunkiem« w rozumieniu pkt 20 wyroku Philips Electronics, względem tego, który ma zastosowanie do oddziałów spółek niebędących rezydentami?

2) Jeżeli założyć, że duńskie przepisy podatkowe nie zawierają różnic w traktowaniu, jakie występowały w wyroku Philips Electronics, czy zakaz kompensowania podobny do opisanego – w przypadku gdy strata poniesiona w stałym zakładzie spółki niebędącej rezydentem podlega również kompetencjom podatkowym państwa przyjmującego – sam w sobie stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości przewidzianej w art. 49 TFUE, które musi być uzasadnione poprzez odniesienie do nadrzędnych względów interesu ogólnego?

3) Jeżeli tak – czy takie ograniczenie może być wówczas uzasadnione interesem, jakim jest zapobieganie podwójnemu wykorzystaniu strat, lub celem, jakim jest zapewnienie zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi bądź połączeniem obydwu?

4) Jeżeli tak – czy takie ograniczenie jest proporcjonalne?".

III. Zwięzłe przedstawienie uwag stron

19. Zdaniem NN celem pierwszych pytań prejudycjalnych jest wyjaśnienie, czy przepis taki jak § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

20. Z punktu widzenia NN sytuacja spółki zależnej i sytuacja SZ, obydwu należących do spółki zagranicznej, podlegają różnym przepisom prawa. Paragraf 5G ust. 1 UPP ma zastosowanie do duńskich spółek zależnych należących do spółek zagranicznych, lecz nie w stosunku do SZ. W niniejszej sprawie należy zbadać, czy przy obliczaniu skonsolidowanych wyników duńskiej grupy spółka szwedzka prowadząca działalność w Danii za pośrednictwem utworzonego tam SZ jest przedmiotem mniej korzystnego traktowania, niż miejscowa spółka znajdująca się w sytuacji porównywalnej, lecz wyłącznie krajowej.

21. Zdaniem NN Trybunał Sprawiedliwości udzielił już odpowiedzi na to pytanie w wyroku Philips Electronics, a wskazane w nim kryteria mają zastosowanie w niniejszej sprawie, ponieważ w sytuacji o charakterze wyłącznie krajowym uregulowanie duńskie nie uniemożliwiałoby uwzględnienia tej straty w skonsolidowanym rozliczeniu podatkowym grupy.

22. NN uważa, iż w niniejszej sprawie zachowanie [rozdziału] kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi nie stanowi przy braku innych elementów[8] wystarczającego uzasadnienia. Podstawowe znaczenie ma tu bowiem zagwarantowanie symetrii pomiędzy prawem do opodatkowania zysków a uprawnieniem do odliczenia strat[9].

23. NN nie uważa przy tym, aby uregulowanie to można było uzasadnić wolą zapobieżenia podwójnemu odliczaniu strat. Nawet gdyby straty te mogły zostać odliczone w Szwecji, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie, władztwo podatkowe Danii nie zostałoby naruszone. Jej zdaniem z pkt 22–33 wyroku Philips Electronics wynika, iż stwierdzone ograniczenie nie byłoby uzasadnione celem, na który składają się zapewnienie wyważonego rozdziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi oraz zapobieganie podwójnemu odliczaniu tej samej straty.

24. Wreszcie, zdaniem NN, nawet przy założeniu, że ograniczenie wprowadzone przez prawo duńskie jest uzasadnione, to jednak nie jest ono proporcjonalne w tym konkretnym przypadku, ponieważ zgodnie z uregulowaniem szwedzkim nie istnieje żadna strata, a zatem nie może dojść do podwójnego uwzględnienia tej samej straty.

25. Według rządu duńskiego w niniejszej sprawie brak jest ograniczenia swobody przedsiębiorczości w rozumieniu wyroku w sprawie Philips Electronics: grupa NN nie mogłaby zgodnie z uregulowaniem duńskim skorzystać z większego odliczenia, gdyby zakład A był duńską spółką zależną, a nie duńskim oddziałem szwedzkiej spółki zależnej. Przepisy § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP oraz § 5G pkt 1 UPP traktują obie te sytuacje w taki sam sposób.

26. Sytuacja duńskiego SZ i sytuacja duńskiej spółki zależnej należących do spółki niebędącej rezydentem są obiektywnie porównywalne, ponieważ jedynie w przypadkach transgranicznych pojawia się ryzyko podwójnego odliczenia strat.

27. Rząd duński uważa, iż drugie pytanie prejudycjalne zmierza do ustalenia, czy postanowienia traktatu FUE dotyczące swobody przedsiębiorczości mają zastosowanie do środków niedyskryminacyjnych, takich jak § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP. Ze względu na to, że sporny przepis nie skutkuje odmiennym traktowaniem obiektywnie porównywalnych sytuacji, nie dochodzi do jakiegokolwiek ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

8 Przywołuje w tym zakresie wyroki: z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 43, 51); z dnia 29 marca 2007 r., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, pkt 41); z dnia 18 lipca 2007 r., Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, pkt 51).

9 Wyrok z dnia 15 maja 2008 r., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278), pkt 33.

28. Jeżeli, hipotetycznie, istniałaby taka różnica w traktowaniu stanowiąca ograniczenie swobody przedsiębiorczości, to rząd duński twierdzi, że byłaby ona uzasadniona, ponieważ służyłaby ona zapobieganiu i unikaniu podwójnego odliczania strat. Uważa on bowiem, iż stan faktyczny w niniejszej sprawie nie jest tożsamy ze stanem faktycznym w sprawie Philips Electronics.

29. Rząd duński podkreśla, iż konieczność ustanowienia przepisów w celu zapobiegania podwójnemu odliczaniu strat została uznana zarówno przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), jak i przez Unię Europejską. Treść art. 2–9 dyrektywy (UE) 2016/1164[10] wskazuje, że wspomniane zapobieganie stanowi uzasadnione dążenie.

30. Rząd duński wskazuje, że z punktu widzenia zasady proporcjonalności § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP nie wykracza poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu. Przepis ten stosuje się niezależnie od tego, czy strata została rzeczywiście odliczona w innym państwie członkowskim. Jeżeli jedynie rzeczywiste odliczenie straty w [innym] państwie członkowskim miałoby stanowić przeszkodę dla odliczenia jej w Danii, podatnik mógłby zaplanować jej podwójne odliczenie w ten sposób, że najpierw dokonałby go w Danii po to, aby następnie skorzystać z niego w innym państwie w przyszłych latach podatkowych.

31. Zdaniem Komisji konsolidacja podatkowa, która pozwala na dokonanie w ramach tej samej grupy kompensaty strat jednej spółki z zyskami innych spółek, stanowi korzyść podatkową, a zgodnie z pkt 20 wyroku Philips Electronics § 5G UPP stanowi ograniczenie swobody przedsiębiorczości, ponieważ środek ten czyni utworzenie SZ w Danii mniej atrakcyjnym dla spółek z innych państw członkowskich. Spółki z innych państw członkowskich, które posiadają spółki zależne lub SZ w Danii, doznają z tego względu dyskryminacji w porównaniu z grupami wyłącznie duńskimi, które nie prowadzą działalności transgranicznej.

32. Komisja stoi na stanowisku, iż zgodnie ze spornym uregulowaniem sytuacja SZ jest porównywalna z sytuacją spółek będących rezydentami.

33. Według Komisji, która powołuje się na wyrok w sprawie Philips Electronics, ani zrównoważony podział kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi, ani zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat nie uzasadniają tego ograniczenia.

34. Komisja uważa, że w sytuacji takiej, jak rozpatrywana w postępowaniu głównym, w której nie ma możliwości odliczenia strat w Szwecji, możliwość wystąpienia podwójnego nieodliczenia świadczy o nieproporcjonalnym charakterze ograniczenia swobody przedsiębiorczości.

35. W trakcie rozprawy rząd niemiecki podniósł, że zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat uzasadnia duńskie uregulowanie prawne oraz że stanowisko zajęte przez Komisję w następstwie wyroku w sprawie Philips Electronics mogłoby kwestionować skuteczność dyrektywy 2016/1164. Komisja zdecydowanie odrzuciła takie stanowisko.

IV. Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

36. Postanowienie odsyłające wpłynęło do sekretariatu Trybunału Sprawiedliwości w dniu 19 stycznia 2017 r.

37. NN, rząd duński i Komisja Europejska przedstawiły uwagi na piśmie.

10 Dyrektywa Rady z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.U. 2016, L 193, s. 1).

38. W dniu 29 listopada 2017 r. odbyła się rozprawa, w której wzięli udział NN, rządy duński i niemiecki oraz Komisja Europejska.

V. Ocena

A. Uwagi wstępne

39. Pomimo że w pierwszym z pytań prejudycjalnych sąd odsyłający odwołuje się wyraźnie do pkt 20 wyroku Philips Electronics (dokładniej, do znajdującego się tam wyrażenia „równoważny warunek"), sposób przedstawienia jego wątpliwości wskazuje, iż zasadniczo zgadza się on ze stanowiskiem Trybunału Sprawiedliwości w odniesieniu do oceny tego, czy uregulowanie w zakresie podatków bezpośrednich przyjęte przez państwa członkowskie stanowi sprzeczną z traktatem FUE przeszkodę dla swobody przedsiębiorczości [11].

40. Trybunał Sprawiedliwości ustala bowiem w pierwszej kolejności, czy istnieje odmienne traktowanie porównywalnych sytuacji, które może ograniczać swobodę przedsiębiorczości. Następnie, w przypadku odpowiedzi twierdzącej, bada, czy to ograniczenie jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Wreszcie, jeżeli jest ono uzasadnione, bada proporcjonalność tego ograniczenia.

41. Zastosuję tę samą metodę, niezależnie od tego, iż moim zdaniem należy udzielić jednej odpowiedzi na pytania przedstawione przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania), zamiast czterech kolejnych.

42. W każdym razie, spór będący źródłem postanowienia odsyłającego stanie się bezprzedmiotowy, jeżeli, jak przedstawiono to na rozprawie, straty poniesione przez SZ mogą zostać odliczone w Danii, w przypadku gdy grupa NN udowodni władzom duńskim, że nie istniało żadne ryzyko odliczenia ich także w Szwecji [12]. Do sądu odsyłającego należy zweryfikowanie tej okoliczności.

B. Ocena co do istoty

43. Duński system zapobiegania podwójnemu odliczaniu opiera się na dwóch przepisach: a) jednym, o charakterze ogólnym, którym jest § 5G UPP oraz b) drugim, o charakterze szczególnym, dotyczącym SZ, którym jest § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP.

44. Paragraf 5G UPP stanowi, iż spółki z siedzibą w Danii nie mogą dla celów obliczenia wysokości dochodu w Danii odliczyć wydatków, które zgodnie z przepisami obcego prawa podatkowego mogą zostać odliczone od dochodów nieuwzględnionych przy ustalaniu podatku w Danii. Ta sama zasada ma zastosowanie do wydatków, które zgodnie z przepisami obcego prawa podatkowego mogą zostać odliczone od dochodów osiągniętych przez spółki grupy skonsolidowanej, jeżeli dochody te nie zostały uwzględnione przy obliczeniu podatku w Danii. Jak wynika z postanowienia odsyłającego, przepis ten ma zastosowanie również do spółek i innych podmiotów wskazanych w §§ 31 i 32 UPDP [13].

11 Wszystkie cztery pytania wiążą się, co do zasady, z pytaniami przedstawionymi przez sąd odsyłający w sprawie Philips Electronics.

12 W odpowiedzi na pytanie Trybunału Sprawiedliwości rząd duński przyznał, iż nie można wykluczyć tej możliwości.

13 Punkt 38 postanowienia odsyłającego.

45. W odniesieniu do SZ utworzonych w Danii przez zagraniczne spółki uregulowanie to jest zawarte w § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP w ramach systemu opodatkowania grup spółek: straty tych SZ mogą zostać skompensowane z przychodami innych spółek, jeżeli zgodnie z przepisami prawa państwa obcego, którego spółka jest rezydentem, straty te nie mogą zostać odliczone przy ustalaniu dochodów spółki w tym państwie obcym albo dokonano wyboru międzynarodowego systemu łącznego opodatkowania grup spółek.

46. System opodatkowania grupowego jest obowiązkowy w Danii i ma on zastosowanie do duńskich zakładów utworzonych przez spółki zagraniczne wchodzące w skład grupy. W przypadku gdyby Dania w całości wykonała swoją kompetencję podatkową wobec tych zakładów, opodatkowanie skonsolidowanej grupy nie powinno zostać zniekształcone. Jednakże uregulowanie duńskie daje możliwość takiego zniekształcenia z uwagi na wykonywanie władztwa podatkowego przez państwo siedziby spółki (w tym przypadku Szwecji). Skutkiem tego jest przepis § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP.

47. Sąd odsyłający [14] interpretuje treść § 5G UPP w związku z § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP w sposób, który warto przytoczyć: „jeżeli spółka duńska, która chce dokonać odliczenia straty zagranicznej spółki zależnej podlegającej systemowi opodatkowania grupowego., zdoła przy tym wykazać […], że nie może odliczyć podatkowo tej straty za granicą, nie ma zastosowania ograniczenie odliczenia na podstawie § 5G ust. 1” [15].

48. W ramach niniejszego sporu w celu ustalenia, czy istnieje odmienne traktowanie sytuacji czysto krajowej i innej, transgranicznej, należy wcześniej zbadać, czy okoliczność, że w sprawie występuje SZ, a nie spółka zależna, ma znaczenie.

49. Jak wskazałem w opinii przedstawionej w sprawie Bevola i Jens W. Trock [16], zasadnicza różnica między spółką zależną a SZ polega na tym, że spółka posiada osobowość prawną, a SZ jej nie posiada. Stałe zakłady są bowiem jedynie instrumentami zawartymi w strukturze spółki, która je tworzy i wykorzystuje w swojej działalności pod różnymi formami (agencje, oddziały i inne). Spółka może utworzyć SZ w państwie, w którym jest rezydentem, lub w innym państwie członkowskim, a jej swoboda wyboru pomiędzy jednym lub drugim rozwiązaniem nie powinna być, co do zasady, ograniczana również przez środki o charakterze fiskalnym (art. 49 TFUE).

50. W przypadku czysto krajowym, kiedy SZ i spółka, która go utworzyła, posiadają siedziby w tym samym państwie, pod względem podatkowym nie dochodzi do jakichkolwiek problemów dotyczących zakresu władztwa tego (jednego) państwa do opodatkowania ich zysków. W przypadku czysto krajowym SZ jest częścią majątku osoby prawnej, która wykorzystuje go do prowadzenia swojej działalności. Pod względem podatkowym straty i dochody SZ są zazwyczaj przypisywane w sposób bezpośredni i niezwłoczny wynikom finansowym spółki będącej jego właścicielem, co zawsze następuje w państwie jej siedziby.

51. Nie ma to natomiast miejsca w przypadku, kiedy SZ został utworzony w innym państwie niż państwo, w którym ma siedzibę spółka będąca jego właścicielem. W tej sytuacji SZ powinny być traktowane jako autonomiczne podmioty podatkowe, zgodnie z międzynarodową praktyką prawną znajdującą odzwierciedlenie w modelowej konwencji podatkowej opracowanej przez OECD, a w szczególności w art. 5 i 7 tej konwencji [17].

14 Przywołuje w tym zakresie wyrok z 2010 r. (bez wskazania dokładnej daty), TfS 2011.687.

15 Punkt 41 postanowienia odsyłającego.

16 Sprawa C-650/16, EU:C:2018:15.

17 Trybunał Sprawiedliwości miał już okazję stwierdzić, iż dla celów podziału kompetencji podatkowych wskazane jest, by państwa członkowskie wzorowały się na międzynarodowej praktyce, a w szczególności na modelowej konwencji sporządzonej przez OECD. Zobacz wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Gilly (C-336/96, EU:C:1998:221, pkt 31); z dnia 23 lutego 2006 r., van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, pkt 48).

52. Zgodnie z tym podejściem wyniki finansowe uzyskane przez SZ znajdują się zwykle w sferze władztwa podatkowego państwa jego siedziby i nie są one przypisywane spółce, która go utworzyła i ma siedzibę w państwie *pochodzenia*, chyba że istnieje mechanizm zawarty w ustawie lub umowie międzynarodowej, który to przewiduje.

53. Stosownie do prawa duńskiego SZ spółki zagranicznej jest traktowany dla celów podatkowych w taki sam sposób jak spółka zależna w takim zakresie, w jakim można go traktować jako integralną część duńskiej grupy podatkowej. W przypadku gdy spółka zależna lub SZ spółki zagranicznej podlegają w większym lub mniejszym stopniu władztwu podatkowemu państwa, w którym ma siedzibę ta spółka (w tym przypadku Szwecji), a owa okoliczność może prowadzić do nieprawidłowości, ustawodawstwo duńskie w celu zapobiegania podwójnemu odliczaniu strat odwołuje się do opisanych wcześniej mechanizmów.

54. Wychodząc z tego założenia należy przystąpić do zbadania, czy w wyżej opisanych okolicznościach w przypadku niemożności odliczenia strat przez grupy spółek prowadzących działalność transgraniczną UPDP i UPP ograniczają ich swobodę przedsiębiorczości oraz czy sytuacja takich grup jest porównywalna z sytuacją grup *całkowicie* duńskich, dla których przepisy podatkowe są bardziej korzystne.

55. Z formalnego punktu widzenia wydaje mi się, iż korzyść otrzymywana przez grupę *całkowicie* duńską i odpowiadające jej ograniczenie dla grupy duńskiej, która posiada spółki zależne niebędące rezydentami, są niewątpliwe: spółka dominująca tej ostatniej grupy będzie mogła odliczyć straty jednego ze swoich podmiotów zagranicznych tylko wtedy, gdy zostaną spełnione przesłanki zawarte w § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP lub w § 5 UPP; z kolei grupa *całkowicie* duńska może bezwarunkowo odliczyć straty każdej ze swoich spółek zależnych w skonsolidowanym sprawozdaniu finansowym [18]. Takie odmienne traktowanie czyni, co do zasady, mniej korzystnym wykonywanie przez grupy swobody przedsiębiorczości poprzez spółki mające siedziby w innych państwach członkowskich.

56. Czy te dwie grupy znajdują się w sytuacji porównywalnej? W celu odpowiedzi na to pytanie należy wziąć pod uwagę cel spornego przepisu [19], którym w tym przypadku ma być zapobieganie podwójnemu odliczaniu.

57. Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział w sposób twierdzący na to pytanie w pkt 19 i 20 wyroku Philips Electronics, odrzucając przeciwną tezę przedstawioną przez Zjednoczone Królestwo. Stwierdził on w tym wyroku, że istniało ograniczenie swobody rozpoczynania prowadzenia działalności w innym państwie członkowskim, z której korzysta spółka niebędąca rezydentem, oraz że sytuacje są obiektywnie porównywalne, gdy „przepis[y] krajow[e] [uzależniają] przeniesienie w drodze podatkowego zwolnienia grupowego na spółkę będącą rezydentem strat poniesionych przez stały zakład spółki niebędącej rezydentem znajdujący się w tym państwie członkowskim […] od warunku, zgodnie z którym straty te nie mogą być użyte dla celów zagranicznego podatku, w sytuacji gdy brak jest równoważnego warunku wobec przeniesienia strat poniesionych w tym państwie członkowskim przez spółkę będącą rezydentem” [20].

58. Jak wskazuje Komisja, które to stanowisko nie zostało w przekonujący sposób podważone przez rząd duński, ocenę porównywalności zastosowaną w wyroku Philips Electronics można zastosować w niniejszej sprawie również z punktu widzenia celów duńskiego uregulowania. W odniesieniu do celu, jakim jest unikanie podwójnego odliczania strat, zarówno przepisy mające zastosowanie do sytuacji czysto krajowych, jak i przepisy dotyczące sytuacji z elementami transgranicznymi, mają zapewnić to, że dany wydatek lub strata będą rozliczane tylko jeden raz.

18 W sytuacji całkowicie krajowej SZ stanowi część majątku spółki, której jest własnością, a zatem jego straty są stratami samej spółki.

19 Wyrok z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 22).

20 Wyrok Philips Electronics, pkt 20.

59. Jeżeli sporne uregulowanie duńskie przewiduje odmienne traktowanie porównywalnych sytuacji, które może zniechęcać spółki niebędące rezydentami do tworzenia spółek zależnych lub oddziałów w Danii i odwrotnie [21], w kolejnym kroku należy zastanowić się nad ewentualnym uzasadnieniem dla tego ograniczenia, które mogłoby uczynić je zgodnym z art. 49 TFUE.

60. Zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat dokonywane poprzez nakładanie się władztwa podatkowego dwóch lub większej liczby państw wyjaśnia pojawienie się takich przepisów prawa, jak sporne przepisy UPDP i UPP. Jednakże, aczkolwiek istnienie takich przepisów jest *wytłumaczalne*, nie oznacza to, że zawsze są one *uzasadnione* z punktu widzenia utrudniania wykonywania swobody przedsiębiorczości.

61. Ich ewentualne uzasadnienie wymaga zaistnienia nadrzędnych względów interesu ogólnego [22], za które Trybunał Sprawiedliwości uznał m.in. zapewnienie wykonywania władztwa podatkowego przez państwa członkowskie, jak również zachowanie spójności systemu podatkowego lub zapobieganie oszustwom podatkowym.

62. Zdaniem rządu duńskiego zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat należy zaliczyć do katalogu dopuszczalnych uzasadnień. Jednakże, jak się na pierwszy rzut oka wydaje, stanowiska tego nie można zaakceptować, ponieważ Trybunał Sprawiedliwości w wyroku Philips Electronics:

– powiązał raczej podwójne odliczanie strat z wykonywaniem władztwa podatkowego państwa, w którym SZ jest rezydentem [23];

– podkreślił, iż cel ten nie może „jako taki umożliwić państwu członkowskiemu, w którym położony jest stały zakład, wykluczenia uwzględnienia strat z uwagi na to, że straty te mogą być ponadto użyte w państwie członkowskim, w którym spółka niebędąca rezydentem ma swoją siedzibę” [24];

– stwierdził, że „[p]rzyjmujące państwo członkowskie, na terytorium którego stały zakład ma siedzibę, nie może zatem, dla uzasadnienia przepisów tego państwa, w sytuacji takiej jak będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ani w żadnym przypadku, powołać się w sposób niezależny na ryzyko podwójnego uwzględnienia strat” [25].

63. Trudno jest zatem przyjąć na podstawie wyroku Philips Electronics, że zapobieganie podwójnemu odliczaniu strat można uznać za nadrzędny wzgląd interesu ogólnego. Co więcej, w wyroku tym odrzucono możliwość powoływania się w tym celu na taki powód, „zakładając nawet, iż można by powołać się na taki powód w sposób niezależny” [26].

64. Być może jednak nadszedł czas, aby złagodzić stwierdzenia zawarte w wyroku Philips Electronics po tym, jak walka z podwójnym odliczaniem stała się już po jego wydaniu przedmiotem szczególnej uwagi ze strony prawodawcy Unii.

21 Wyroki: z dnia 25 lutego 2010 r., X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, pkt 20); z dnia 2 września 2015 r., Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524), pkt 21.

22 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

23 Wyrok Philips Electronics, pkt 30: „ryzyko, że straty te zostaną uwzględnione w przyjmującym państwie członkowskim, w którym jest położony stały zakład, a także w państwie członkowskim, w którym spółka niebędąca rezydentem ma siedzibę, nie ma wpływu na kompetencje podatkowe państwa członkowskiego, w którym położony jest stały zakład”.

24 Ibidem, pkt 32.

25 Ibidem, pkt 33.

26 Ibidem, pkt 28.

65. W wyniku opublikowania przez OECD opinii z dni 13 i 14 marca 2013 r. w sprawie erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków (BEPS) oraz sprawozdania końcowego z dnia 5 października 2015 r., Komisja [27] i Rada [28] zaakceptowały potrzebę znalezienia wspólnych, a przy tym elastycznych w skali Unii, rozwiązań zgodnych z wnioskami OECD w sprawie BEPS.

66. Stosownie do dyrektywy 2016/1164 [29] przyjętej w wyniku późniejszego procesu legislacyjnego, „[w] celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego konieczne jest co najmniej, aby państwa członkowskie wywiązały się ze swoich zobowiązań w ramach przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków oraz – w szerszym zakresie – podjęły działania zniechęcające do praktyk unikania opodatkowania oraz zapewniające sprawiedliwe i efektywne opodatkowanie w Unii, w wystarczająco jednolity i skoordynowany sposób". Dokładniej podkreślono, iż niezbędne jest „ustanowienie przepisów, aby podnieść przeciętny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym" [30].

67. Kluczową rolę przypisano w tym zakresie tzw. rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych, którą w art. 2 pkt 9 dyrektywy 2016/1164 zdefiniowano jako „sytuację, w której uczestniczy podatnik lub […] podmiot, w przypadku gdy: […] g) występuje sytuacja podwójnego odliczenia". Tę ostatnią definiuje się w tym samym przepisie jako „odliczenie tych samych płatności, kosztów lub strat w jurysdykcji, w której płatność ma swoje źródło lub w której ponoszone są koszty lub straty (jurysdykcji płatnika) oraz w innej jurysdykcji (jurysdykcji inwestora)".

68. Jeżeli rozbieżność w kwalifikacji struktur hybrydowych prowadzi do podwójnego odliczenia, to zgodnie z art. 9 ust. 1 dyrektywy 2016/1164: „a) odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję inwestora; oraz b) w przypadku gdy odliczenie zostanie przyznane w jurysdykcji inwestora, odliczenia nie przyznaje się w państwie członkowskim, które stanowi jurysdykcję płatnika".

69. Jednym z celów nowelizacji dyrektywy 2016/1164 w drodze wydania dyrektywy 2017/952 było uregulowanie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących SZ: „[r]ozbieżności w kwalifikacji hybrydowych stałych zakładów występują wtedy, gdy różnice między przepisami obowiązującymi w jurysdykcji stałego zakładu i jurysdykcji rezydencji podatkowej dotyczącymi przydziału dochodów i wydatków między różnymi częściami tego samego podmiotu powodują powstanie rozbieżności w wynikach podatkowych oraz obejmują te przypadki, w których rozbieżność wynika z pominięcia stałego zakładu na mocy przepisów jurysdykcji oddziału. Takie sytuacje rozbieżności mogą prowadzić do podwójnego odliczenia lub odliczenia bez ujęcia w dochodzie i należy je w związku z tym wyeliminować" [31].

70. Oczywiście nie proponuję zastosowania w niniejszej sprawie przepisów dyrektywy, której termin transpozycji jeszcze nie upłynął [32]. Uważam jednak, iż dyrektywa 2016/1164 odzwierciedla szeroko zakrojone obawy, których intensywności w chwili wydania wyroku w sprawie Philips Electronics prawdopodobnie jeszcze nie odkryto, a zatem nie znalazły one wyraźnego odbicia w przepisach prawa.

27 W dniu 18 marca 2015 r. Komisja przedstawiła komunikat do Parlamentu Europejskiego i Komisji w sprawie przejrzystości podatkowej w celu zwalczania uchylania się od opodatkowania i unikania opodatkowania [COM(2015) 136 final], a następnie w dniu 17 czerwca 2015 r. plan działania w sprawie sprawiedliwego i skutecznego systemu opodatkowania przedsiębiorstw w Unii Europejskiej.

28 Opinia z dnia 8 grudnia 2015 r. (Doc. 15068/15).

29 Zmieniona następnie przez dyrektywę Rady (UE) 2017/952 z dnia 29 maja 2017 r. zmieniającą dyrektywę (UE) 2016/1164 w zakresie rozbieżności w kwalifikacji struktur hybrydowych dotyczących państw trzecich (Dz.U. 2017, L 144, s. 1).

30 Motywy drugi i trzeci.

31 Motyw 10 dyrektywy 2017/952.

32 Nastąpi to w dniu 31 grudnia 2019 r., a w przypadku art. 9a dotyczącego „rozbieżności w kwalifikacji odwróconych struktur hybrydowych" w dniu 31 grudnia 2021 r.

71. Trybunał Sprawiedliwości zawarł w swoim orzecznictwie pewne wskazówki dotyczące związku pomiędzy zapobieganiem podwójnemu odliczeniu a walką z unikaniem opodatkowania. W wyroku Brisal i KBC Finance Ireland [33] wskazał, iż „chęć zapobieżenia podwójnemu odliczeniu kosztów" (w powyższej sprawie chodziło o koszty uzyskania przychodu), „może być powiązana ze zwalczaniem oszustw podatkowych".

72. Niemniej jednak należy również wziąć pod uwagę zapobieganie podwójnemu odliczeniu w tych przypadkach, kiedy niekoniecznie mamy do czynienia z zamiarem dokonania oszustwa. W ten sposób w wyroku Marks & Spencer po stwierdzeniu, iż „państwa członkowskie powinny mieć możliwość przeciwdziałania mu", przyjęto, że ryzyko podwójnego rozliczenia strat nie zawsze pokrywa się z uzasadnionym powodem, jakim jest walka z oszustwami podatkowymi [34].

73. Podwójne rozliczenie strat może bowiem wynikać z łącznego zastosowania różnych przepisów podatkowych, także w przypadku braku zamiaru dokonania oszustwa. Nie przestaje jednak być w ten sposób działaniem, które jak wynika z bieżącego stanowiska OECD, należy odrzucić także z punktu widzenia prawa Unii. Co za tym idzie, jak już wcześniej wskazałem, działanie w celu zapobiegania podwójnemu rozliczeniu strat prawdopodobnie będzie już można uznać za (autonomiczny) nadrzędny wzgląd interesu ogólnego bez potrzeby łączenia go koniecznie z walką z oszustwami podatkowymi.

74. Z tego punktu widzenia, co do zasady, nic nie sprzeciwia się § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP w odniesieniu do jego celu, jakim jest zapobieganie podwójnemu odliczeniu. Należy w związku z tym skierować uwagę na praktyczne zastosowanie tego przepisu, jak uczyniły to w niniejszej sprawie duńskie organy podatkowe.

75. Po stwierdzeniu straty SZ utworzonego w Danii, lecz należącego do spółki szwedzkiej będącej spółką zależną duńskiej grupy, jej kwota mogłaby teoretycznie zostać odliczona zarówno od podstawy opodatkowania ustalonej w państwie przyjmującym (Dania), jak i od podstawy opodatkowania ustalonej dla spółki w państwie jej siedziby (Szwecja). Przepis taki, jak § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP, służy uniemożliwieniu dwukrotnego *wykorzystania* przez spółkę tego samego wydatku lub straty. W przeciwnym razie sytuacja transgraniczna byłaby uprzywilejowana w stosunku do krajowej, bowiem logicznie rzecz biorąc na poziomie krajowym ten sam organ podatkowy nie wyrazi zgody na podwójne odliczenie [35], co mogłoby mieć miejsce na poziomie transgranicznym.

76. Sporny przepis prowadzi zatem do pożądanego skutku, jakim jest możliwość rozliczenia straty tylko jeden raz i, co do zasady, jest on odpowiedni do celu, którym jest zapobieganie podwójnemu odliczeniu. Konieczne jest jednak takie jego stosowanie, które poza zagwarantowaniem osiągnięcia założonego celu nie będzie wykraczać poza to, co niezbędne dla jego osiągnięcia [36].

77. Wykładnia spornego przepisu, której w niniejszej sprawie dokonały duńskie organy podatkowe, może prowadzić do nieproporcjonalnej sytuacji, która będzie skutkować *podwójnym nieodliczeniem*. Będzie to miało miejsce w przypadku, kiedy nie położy się nacisku na *rzeczywistą* możliwość odliczenia w innym państwie, lecz jedynie na *teoretyczną* możliwość, aby uzasadnić odmowę zgody na rozliczenie tej straty w Danii.

33 Wyrok z dnia 13 lipca 2016 r., C-18/15, EU:C:2016:549, pkt 38.

34 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 47–50.

35 Paragraf 31 ust. 1 pkt 1 UPDP stanowi, iż grupa duńska nie może dokonać tego samego odliczenia więcej niż jeden raz.

36 Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, pkt 35).

78. Zakładając, że zwalczanie podwójnego odliczania uzasadnia tego rodzaju krajowe przepisy ustawowe, ich celem jest odmowa zgody na dokonanie odliczenia przez alternatywnie jedno z państw posiadających jurysdykcję, ale nie przez oba z nich [37]. Logika tego systemu opiera się na prostej przesłance: ta sama strata jest rozliczana tylko jeden raz.

79. Skutku tego nie można jednak osiągnąć, powtarzam, opierając się *wyłącznie* na hipotetycznej możliwości odliczenia w innym państwie członkowskim. Odmowa zgody na odliczenie na podstawie tego kryterium nie znajduje uzasadnienia z punktu widzenia zasady proporcjonalności, ani nie odpowiada w sposób właściwy konieczności zapewnienia równowagi pomiędzy obciążeniem podatkowym a rzeczywistą zdolnością płatniczą podatnika.

80. Z przepisów prawa duńskiego wynika, iż nie ma ono na celu całkowitego uniemożliwienia dokonania odliczenia, lecz ma ono jedynie zapewnić, aby straty były rozliczane tylko jeden raz. Wynika to z dokonanej przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) wykładni § 5G pkt 1 UPP w odniesieniu do spółek duńskich: zezwala się im na odliczenie strat zagranicznej spółki zależnej wchodzącej w skład skonsolidowanej grupy podatkowej, jeżeli „wyka[żą] […], że nie ma[ją] możliwości podatkowego odliczenia straty za granicą” [38].

81. Niezależnie od tego, czy byłoby to wynikiem praktyki sądu odsyłającego, czy utrwalonego orzecznictwa, rozwiązanie to łagodzi groźbę stosowania w celu zapobiegania podwójnemu odliczeniu rozwiązania nadmiernie restrykcyjnego polegającego na całkowitym uniemożliwieniu odliczenia straty. Nie istnieje żaden obiektywny powód, który by nie pozwalał na zastosowanie tego kryterium również w stosunku do SZ, o których mowa w § 31 ust. 2 pkt 2 UPDP.

82. Oczywiście, aby to kryterium mogło znaleźć zastosowanie, należy wykazać, że strat tych nie można było odliczyć w innym państwie członkowskim po wykorzystaniu przez spółkę, do której należy SZ, wszelkich możliwości rozliczenia ich w tym państwie, w tym również rozliczenia ich w przyszłych latach podatkowych.

83. Do sądu odsyłającego należy wyjaśnienie, czy taki przypadek ma miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ jedynie on dysponuje materiałem dowodowym pozwalającym ustalić w sposób ostateczny, czy możliwe było odliczenie tych strat od podstawy opodatkowania spółki zależnej grupy NN z siedzibą w Szwecji.

VI. Wnioski

84. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości odpowiedział na pytanie prejudycjalne przedstawione przez Østre Landsret (sąd apelacyjny regionu wschodniego, Dania) w następujący sposób:

1) Artykuł 49 TFUE nie stoi, co do zasady, na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, takiemu jak mające zastosowanie w postępowaniu głównym, zgodnie z którym w przypadku opodatkowania grupy spółek w państwie członkowskim A straty stałego zakładu będącego rezydentem w tym państwie członkowskim, lecz należącego do spółki będącej rezydentem w państwie członkowskim B, mogą zostać skompensowane z przychodami innych spółek tej grupy, jeżeli zgodnie z przepisami prawa państwa członkowskiego B straty te nie mogą zostać skompensowane w celu ustalenia przychodów wskazanej spółki w państwie członkowskim B.

37 Temu ma służyć zdaniem prawodawcy Unii zawarcie w dyrektywach 2016/1164 i 2017/952 (art. 9 ust. 1) konkluzji OECD w przedmiocie walki z erozją podstawy opodatkowania.

38 Postanowienie odsyłające, pkt 41, cytowany w pkt 47 niniejszej opinii.

2) Przywołane uregulowanie krajowe nie jest zgodne z art. 49 TFUE w takim zakresie, w jakim – w okolicznościach takich, jak będące przedmiotem postępowania głównego – uniemożliwia ono odliczenie strat w państwie członkowskim A, jeżeli podatnik wykazał, że strat tych w żaden sposób nie można było odliczyć w państwie członkowskim B, co należy do oceny sądu odsyłającego.