



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 19 czerwca 2019 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatek dochodowy od osób prawnych – Grupa spółek – Swoboda przedsiębiorczości – Odliczenie strat poniesionych przez spółkę zależną niebędącą rezydentem – Pojęcie „ostatecznych strat” – Zastosowanie do spółki pośrednio zależnej – Prawo państwa siedziby spółki dominującej wymagające bezpośredniego posiadania spółki zależnej – Prawo państwa siedziby spółki zależnej ograniczające odliczanie i zakazujące odliczania w roku likwidacji

W sprawie C-608/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 5 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 października 2017 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Holmen AB,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 24 października 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez M. Andersson Berg, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Holmen AB przez H. Anderssona, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren i J. Lundberg, działające w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: szwedzki.

- w imieniu rządu niemieckiego początkowo przez T. Henzgo i R. Kanitza, następnie przez R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez M.K. Bulterman oraz J.M. Hoogvelda, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu fińskiego przez S. Hartikainena, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Simonssona oraz przez N. Gossement, E. Ljung Rasmussen oraz G. Tolstoy, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 stycznia 2019 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 49 TFUE w związku z art. 54 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteverket (organem podatkowym, Szwecja) a Holmen AB w przedmiocie możliwości odliczenia przez tę spółkę z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych strat spółki pośrednio zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim.

Ramy prawne

Prawo szwedzkie

- 3 System transferów finansowych wewnątrz grupy został uregulowany przez przepisy rozdziałów 35 i 35a Inkomstskattelag (1999:1229) (ustawy nr 1229 z 1999 r. o podatku dochodowym, zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym”).
- 4 Zgodnie z rozdziałem 35 spółka zależna, która poniosła straty, może je przenieść dla celów podatkowych na bezpośrednią lub pośrednią spółkę dominującą.
- 5 Owa korzyść może zgodnie z rozdziałem 35a zostać przyznana, jeżeli strata jest ostateczna w rozumieniu pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, zwanego dalej „wyrokiem Marks & Spencer”), w przypadku spółki zależnej należącej do spółki dominującej w 100%, mającej siedzibę w państwie członkowskim Europejskiego Obszaru Gospodarczego (EOG), pod warunkiem, w szczególności, że spółka zależna należy do spółki dominującej bezpośrednio, że została ona zlikwidowana oraz że spółka dominująca nie prowadzi za pośrednictwem spółki związanej żadnej działalności w państwie członkowskim siedziby spółki zależnej w chwili likwidacji.

Prawo hiszpańskie

- 6 Ze wskazówek zawartych w postanowieniu odsyłającym wynika, że hiszpański system integracji podatkowej pozwala bez żadnych ograniczeń na kompensatę zysków i strat podmiotów należących do tej samej grupy. Straty, które nie zostały wykorzystane, mogą być w nieskończoność przenoszone i zaliczane na poczet przyszłych zysków.

- 7 Niemniej jednak od 2011 r. jedynie część zysków za dany rok podatkowy można zaliczyć na poczet strat z wcześniejszych lat. Straty, których nie można odliczyć z uwagi na owo ograniczenie, można przenosić na poczet kolejnych lat podatkowych na tej samej podstawie co pozostałe niewykorzystane straty.
- 8 Ponadto w przypadku rozwiązania grupy podatkowej z powodu likwidacji jednej lub kilku tworzących ją spółek pozostałe straty grupy zostają w odpowiednim przypadku przypisane na spółki, które je poniosły.
- 9 W roku likwidacji owe straty może wykorzystać jedynie spółka, która je poniosła.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 10 Holmen jest spółką dominującą w ramach grupy prawa szwedzkiego. Posiada ona w Hiszpanii za pośrednictwem spółki zależnej kilka spółek pośrednio zależnych, działających w dziedzinie przemysłu papierniczego, a wszystkie one tworzą zintegrowaną grupę podatkową. Ponieważ jedna ze spółek pośrednio zależnych skumulowała od 2003 r. straty w wysokości 140 milionów EUR, Holmen zamierza zaprzestać swojej działalności w Hiszpanii.
- 11 Spółka ta wniosła do Skatterättsnämnden (komisji ds. prawa podatkowego, Szwecja) o wydanie pisemnej interpretacji w celu ustalenia, czy po zakończeniu likwidacji będzie ona uprawniona na podstawie orzecznictwa zapoczątkowanego wyrokiem Marks & Spencer do zastosowania w Szwecji grupowej ulgi podatkowej z tytułu tych strat, które w przeciwnym razie nie podlegałyby odliczeniu ani w Hiszpanii, a to ze względu na brak możliwości prawnej przeniesienia strat spółki zlikwidowanej w roku likwidacji, ani w Szwecji, a to ze względu na warunek bezpośredniego należenia spółki zależnej wykazującej ostateczne straty do spółki dominującej.
- 12 Dokładniej, Holmen wystąpił o opinię do komisji ds. prawa podatkowego odnośnie do dwóch hipotez: jednej, dotyczącej likwidacji spółki zależnej i dwóch pośrednio zależnych spółek hiszpańskich, drugiej, dotyczącej przejścia odwrotnego spółki zależnej przez jej przynoszącą straty hiszpańską spółkę pośrednio zależną, po której nastąpić miała likwidacja nowej utworzonej w drodze połączenia spółki. W obydwu scenariuszach Holmen nie prowadziłby dalej działalności w Hiszpanii w okresie likwidacji, a następnie zaprzestałby tam działalności.
- 13 Interpretacja wydana przez komisję ds. prawa podatkowego zawiera negatywną opinię odnośnie do pierwszej opcji oraz pozytywną opinię co do drugiej.
- 14 Komisja ds. prawa podatkowego przyznała, że jej negatywna opinia odnośnie do pierwszej opcji spowoduje ograniczenie swobody przedsiębiorczości, lecz uznała, że zgodnie z orzecznictwem zapoczątkowanym wyrokiem Marks & Spencer owo ograniczenie może zostać uzasadnione z zastrzeżeniem przestrzegania zasady proporcjonalności, a tym samym, że omawiane straty nie należą do jednej z sytuacji, o których mowa w pkt 55 tego wyroku, gdzie straty zostały nazwane „ostatecznymi”.
- 15 Zarówno organ podatkowy, jak i Holmen zaskarżyli ową interpretację do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja).
- 16 Sąd ten twierdzi, że orzecznictwo Trybunału nie wyjaśnia, po pierwsze, czy prawo do odliczenia ostatecznych strat zakłada, iż spółka zależna należy bezpośrednio do spółki dominującej, oraz po drugie, czy w celu oceny ostatecznego charakteru strat spółki zależnej należy uwzględnić oferowane przez uregulowanie państwa siedziby spółki zależnej pozostałym podmiotom prawnym możliwości uwzględnienia strat, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej, jak należy uwzględnić owo uregulowanie.

17 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy aby spółka dominująca w jednym państwie członkowskim miała – wynikające między innymi [z wyroku Marks & Spencer] – wywodzone z art. 49 TFUE prawo do odliczenia ostatecznych strat poniesionych przez spółkę zależną z siedzibą w innym państwie członkowskim, konieczne jest, by taka spółka zależna należała bezpośrednio do spółki dominującej?
- 2) Czy część straty, która wskutek przepisów obowiązujących w państwie spółki zależnej nie może zostać odliczona od zysków osiągniętych w tym państwie w danym roku, lecz może z kolei być przeniesiona w celu ewentualnego odliczenia w kolejnym roku, należy postrzegać jako ostateczną?
- 3) Czy przy dokonywaniu oceny ostatecznego charakteru straty należy uwzględnić fakt, że zgodnie z przepisami obowiązującymi w państwie spółki zależnej ograniczona jest możliwość odliczenia straty przez podmioty inne niż podmiot odnotowujący stratę?
- 4) Jeżeli należy uwzględnić ograniczenie, o którym mowa w pytaniu 3, czy należy uwzględnić zakres, w jakim ograniczenie doprowadziło de facto do braku możliwości odliczenia części strat od zysków osiągniętych przez inny podmiot?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że w pkt 43–51 wyroku Marks & Spencer Trybunał orzekł, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości zmierzające do ograniczenia prawa danej spółki do odliczenia strat zagranicznej spółki zależnej, podczas gdy możliwość takiego odliczenia jest przyznana na rzecz spółki zależnej będącej rezydentem, jest uzasadnione koniecznością zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i stanowi przeszkodę dla ryzyka podwójnego zastosowania strat oraz unikania opodatkowania.

19 W pkt 55 wspomnianego wyroku Trybunał wyjaśnił jednak, że pomimo iż chodzi o ograniczenie co do zasady uzasadnione, to jednak nieproporcjonalne jest wykluczenie przez państwo siedziby spółki dominującej możliwości podatkowego uwzględnienia przez nią na swoim poziomie strat spółki zależnej niebędącej rezydentem, które zostały zaklasyfikowane jako ostateczne, 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 przekazanie 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.

W przedmiocie pytania pierwszego

20 Przez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pojęcie ostatecznych strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer może mieć zastosowanie do spółki pośrednio zależnej.

- 21 Pytanie to powstaje w kontekście omawianego w postępowaniu głównym prawa szwedzkiego, które uzależnia przyznanie ulgi podatkowej na rzecz grupy w przypadku strat spółki zależnej niebędącej rezydentem od istnienia bezpośredniego związku pomiędzy spółką dominującą, która o nią wnosi, a spółką zależną niebędącą rezydentem, która poniosła straty.
- 22 Należy przypomnieć, że taki warunek, który prowadzi do wykluczenia transgranicznej grupowej ulgi w określonych wypadkach, może zostać uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego wymienionymi w pkt 18 niniejszego wyroku.
- 23 W rzeczywistości bowiem, jak Trybunał orzekł już w pkt 45–52 wyroku Marks & Spencer, zachowanie rozdziału kompetencji podatkowej między państwami członkowskimi 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. Z tego punktu widzenia przyznanie spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich siedziby lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony rozdział kompetencji między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania została podniesiona w pierwszym państwie i zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat. Ponadto państwa członkowskie powinny móc poprzez wykluczenie transgranicznej ulgi podatkowej przeciwstawić się zarówno takiemu ryzyku podwójnego odliczenia strat, jak i ryzyku, że grupy spółek będą praktykowały zorganizowane przenoszenie strat do spółek mających siedzibę w państwach członkowskich, które stosują wysokie stawki opodatkowania i w których w konsekwencji wartość podatkowa strat jest większa.
- 24 Niemniej jednak niezbędne jest jeszcze, aby warunek przyznania ulgi podatkowej grupie, takiej jak omawiana w postępowaniu głównym, był właściwy dla zagwarantowania realizacji zamierzonych celów i nie wykraczał poza to, co jest konieczne dla ich osiągnięcia.
- 25 W tym zakresie należy rozróżnić dwa przypadki.
- 26 Pierwszy z nich dotyczy sytuacji, w której spółka lub spółki zależne znajdujące się pomiędzy spółką dominującą ubiegającą się o skorzystanie z grupowej ulgi podatkowej i spółką pośrednio zależną ponoszącą straty (tzw. spółki występujące w strukturze grupy w roli łącznika), które mogą być uznane za ostateczne, nie mają siedziby w tym samym państwie członkowskim.
- 27 W tym przypadku nie można wykluczyć, że grupa może wybrać państwo członkowskie, w którym wykorzysta ostateczne straty, optując albo za państwem siedziby nadrzędnej spółki dominującej, albo za państwem siedziby którejkolwiek spółki zależnej występujące w strukturze grupy w roli łącznika.
- 28 Taka możliwość wyboru umożliwiałaby strategię optymalizacji stawek opodatkowania grupy, która mogłaby podważyć zrównoważony rozdział władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi oraz narazić je na ryzyko wielokrotnego odliczania strat.
- 29 A zatem nie jest nieproporcjonalne ze strony państw członkowskich postawienie warunku bezpośredniego związku dla transgranicznej ulgi podatkowej, pomimo iż stwierdzono wszystkie inne niemożliwości wymienione w wyroku Marks & Spencer, tym bardziej że wyjątek przewidziany w tym punkcie ma zastosowanie w każdym przypadku do państwa członkowskiego spółki zależnej posiadającej bezpośrednio spółkę pośrednio zależną, do którego wniesiono wniosek o transgraniczną ulgę dotyczącą strat ostatniej z wymienionych spółek.
- 30 Drugi przypadek dotyczy sytuacji, gdy spółka lub spółki zależne znajdujące się pomiędzy spółką dominującą ubiegającą się o skorzystanie z grupowej ulgi podatkowej a spółką pośrednio zależną ponoszącą straty, które mogą być uznane za ostateczne, mają siedzibę w tym samym państwie

członkowskim. Wydaje się, że tak jest w sprawie w postępowaniu głównym, ponieważ zarówno zależna spółka spółki Holmen, jak i jej spółka zależna występująca w strukturze grupy w roli łącznika, wykazująca straty mają swoją siedzibę w Hiszpanii.

- 31 W tych okolicznościach ryzyko optymalizacji stawki opodatkowania grupy poprzez wybór państwa członkowskiego odliczenia strat oraz ryzyko wielokrotnego ich uwzględnienia w kilku państwach członkowskich mają taki sam charakter, jak ryzyko stwierdzone przez Trybunał w pkt 45–52 wyroku Marks & Spencer.
- 32 A zatem nieproporcjonalne byłoby ustanowienie przez państwo członkowskie warunku bezpośredniego posiadania, takiego jak omawiane w postępowaniu głównym, jeżeli spełnione zostały warunki ustanowione w pkt 55 wyroku Marks & Spencer.
- 33 W związku z tym na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, iż pojęcie ostatecznych strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer nie ma zastosowania do spółki pośrednio zależnej, chyba że wszystkie spółki znajdujące się pomiędzy spółką dominującą występującą o grupową ulgę podatkową oraz spółką zależną ponoszącą straty, które mogą zostać uznane za ostateczne, są rezydentami tego samego państwa członkowskiego.

W przedmiocie pytania trzeciego

- 34 Przez pytanie trzecie sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, jakie znaczenie należy przyznać przy ocenie ostatecznego charakteru straty spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer, okoliczności, że państwo członkowskie, do którego należy spółka zależna, nie pozwala na przenoszenie strat spółki na innego podatnika w roku likwidacji, niemniej jednak zezwala na przeniesienie takich strat na inne lata podatkowe tej spółki.
- 35 W ten sposób Trybunał zostaje wezwany do wyjaśnienia, czy sytuacja taka jak ta dotycząca spółki Holmen, że mianowicie w roku likwidacji państwo członkowskie spółki niebędącej rezydentem pozwala jedynie na podatkowe wykorzystanie strat przez spółkę, która ją poniosła, zalicza się do sytuacji wymienionych przez Trybunał w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer, w których brak jest możliwości uwzględnienia strat zagranicznej spółki zależnej w państwie jej siedziby w przyszłych latach podatkowych.
- 36 W tym zakresie wystarczy przypomnieć, że uzasadnienie przyjęte przez Trybunał w pkt 55 tiret drugie wyroku Marks & Spencer wyraźnie przewidywały, że niemożliwość warunkująca ostateczny charakter strat może dotyczyć ich uwzględnienia w przyszłych latach podatkowych przez osobę trzecią, w szczególności w przypadku zbycia spółki zależnej na rzecz tej osoby trzeciej.
- 37 Z powyższego wynika, że w sytuacji takiej jak sytuacje dotyczące spółki Holmen, nawet gdyby wszystkie inne niemożliwości, o których mowa w pkt 55 wyroku Marks & Spencer, zostały w odpowiednim przypadku wykazane, nie można by było zaklasyfikować strat jako ostatecznych, jeżeli pozostawałaby możliwość gospodarczego uwzględnienia tych strat poprzez ich przeniesienie na osobę trzecią przed zakończeniem likwidacji.
- 38 Jak bowiem podniosła rzecznik generalna w pkt 57–63 opinii, nie można z góry wykluczyć, że osoba trzecia może uwzględnić podatkowo straty spółki zależnej w państwie siedziby tej spółki, na przykład po jej zbyciu za cenę zawierającą wartość ulgi podatkowej, jaką stanowi odliczenie strat w przyszłości (zob. podobnie wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., A, C-123/11, EU:C:2013:84, pkt 52 i nast.; a także wyrok z dnia dzisiejszego, Memira Holding, C-607/17, pkt 26).

- 39 W konsekwencji w sytuacji takiej jak dotyczące spółki Holmen, w braku wykazania przez nią, iż możliwość, o której mowa w poprzednim punkcie, jest wykluczona, sama tylko okoliczność, że państwo członkowskie siedziby spółki zależnej nie pozwala na przeniesienie strat w roku likwidacji, nie może sama w sobie wystarczać dla uznania strat spółki zależnej lub spółki pośrednio zależnej za ostateczne.
- 40 W związku z tym na pytanie trzecie trzeba odpowiedzieć, iż dla celów oceny ostatecznego charakteru strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku Marks & Spencer okoliczność, że państwo członkowskie, do którego należy spółka zależna, nie pozwala na przeniesienie strat spółki na innego podatnika w roku likwidacji, nie jest rozstrzygająca, chyba że spółka dominująca wykaże, iż nie ma ona możliwości takiego uwzględnienia tych strat, które prowadziłyby do tego, w szczególności w drodze zbycia, że zostaną one uwzględnione przez osobę trzecią w przyszłych latach podatkowych.

W przedmiocie pytań drugiego i czwartego

- 41 Przez pytania drugie i czwarte, które należy rozpatrzyć łącznie i jako ostatecznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy w przypadku, gdy okoliczność, o której mowa w pytaniu trzecim, miałyby znaczenie, należy uwzględnić fakt, iż prawo państwa spółki zależnej wykazującej straty, które można zaklasyfikować jako ostateczne, skutkuje tym, że część strat musiałaby zostać przeniesiona z powodu ograniczenia odliczenia strat na ten sam podmiot lub że nie mogłaby zostać odliczona od zysków osiągniętych przez inny podmiot tej samej grupy.
- 42 W tym zakresie, jak to zostało stwierdzone w ramach odpowiedzi na pytanie trzecie, ograniczenia w przenoszeniu strat, niezależnie od ich charakteru, wynikające z państwa siedziby spółki zależnej nie mają decydującego znaczenia, jeżeli spółka dominująca nie wykazała niemożliwości wykorzystania strat przez osobę trzecią, w szczególności w drodze zbycia, którego cena zawierałaby wartość podatkową strat.
- 43 Jeżeli taki dowód jest przedstawiony i zostały spełnione ponadto pozostałe warunki wymienione w pkt 55 wyroku Marks & Spencer, organy podatkowe są zobowiązane uznać, że straty spółki zależnej niebędącej rezydentem są ostateczne, a w związku z tym, że nieproporcjonalne jest uniemożliwienie spółce dominującej uwzględnienia ich na jej poziomie.
- 44 W tej perspektywie bez znaczenia dla oceny ostatecznego charakteru strat jest środek, przez który deficytowej spółce ograniczono możliwości przeniesienia na przyszłość strat lub przez który pozostałym podmiotom tej grupy również położonym w państwie siedziby deficytowej spółki zależnej ograniczono możliwość przeniesienia na nie strat spółki zależnej.
- 45 W konsekwencji na pytania drugie i czwarte należy odpowiedzieć, że w przypadku, gdy okoliczność, o której mowa w pytaniu trzecim, miałyby znaczenie, bez znaczenia jest środek, przez który uregulowanie państwa siedziby spółki zależnej wykazującej straty, które mogą zostać zakwalifikowane jako ostateczne, skutkuje tym, że część strat nie mogła zostać odliczona od bieżących zysków deficytowej spółki zależnej lub od zysków innego podmiotu tej samej grupy.

W przedmiocie kosztów

- 46 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Pojęcie ostatecznych strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), nie ma zastosowania do spółki pośrednio zależnej, chyba że wszystkie spółki znajdujące się w strukturze grupy pomiędzy spółką dominującą występującą o grupową ulgę podatkową oraz spółką pośrednio zależną ponoszącą straty, które mogą zostać uznane za ostateczne, są rezydentami tego samego państwa członkowskiego.**
- 2) **Dla celów oceny ostatecznego charakteru strat spółki zależnej niebędącej rezydentem w rozumieniu pkt 55 wyroku z dnia 13 grudnia 2005 r., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), okoliczność, że państwo członkowskie, na którego terytorium ma siedzibę spółka zależna, nie pozwala na przeniesienie strat spółki na innego podatnika w roku likwidacji, nie jest rozstrzygająca, chyba że spółka dominująca wykaże, iż nie ma ona możliwości takiego uwzględnienia tych strat, które doprowadziłyby do tego, w szczególności w drodze zbycia, że zostaną one uwzględnione przez osobę trzecią w przyszłych latach podatkowych.**
- 3) **W przypadku, gdy okoliczność, o której mowa w pkt 2 niniejszej sentencji, miałaby znaczenie, bez znaczenia jest środek, przez który uregulowanie państwa siedziby spółki zależnej wykazującej straty, które mogą zostać zakwalifikowane jako ostateczne, skutkuje tym, że część strat nie mogła zostać odliczona od bieżących zysków deficytowej spółki zależnej lub od zysków innego podmiotu należącego do tej samej grupy.**

Podpisy