

Sprawa C-347/04

**Rewe Zentralfinanz eG, która wstąpiła w ogół praw i obowiązków ITS Reisen GmbH
przeciwko**

Finanzamt Köln-Mitte

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Finanzgericht Köln)

Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy od osób prawnych – Bezpośrednie odliczenie
strat poniesionych przez spółki dominujące – Straty wynikające z odpisów aktualizacyjnych od
wartości udziałów posiadanych w spółkach zależnych mających siedzibę w innych państwach
członkowskich

Streszczenie wyroku

Swobodny przepływ osób – Swoboda przedsiębiorczości – Przepisy podatkowe

(traktat WE, art. 52 (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), 58 (obecnie art. 48 WE))

Artykuły 52 traktatu (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i 58 traktatu (obecnie art. 48 WE)
sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, które ogranicza możliwość odliczenia
przez spółkę dominującą bądź rezydentem tego państwa strat poniesionych przez nią w
związku z odpisami aktualizacyjnymi dokonywanymi od wartości udziałów w spółkach zależnych
mających siedzibę w innych państwach członkowskich, w których posiada ona udziały, które dają
jej rzeczywisty wpływ na decyzje tych zagranicznych spółek zależnych i umożliwiają określenie
ich przedmiotu działania, podczas gdy nie przewiduje ono takiego ograniczenia w odniesieniu
do udziałów w spółkach zależnych bądź rezydentami.

Takie odmienne traktowanie pod względem podatkowym spółek dominujących bądź rezydentami w zależności od tego, czy posiadają spółki zależne za granicą, czy też nie, nie może
być uzasadnione jedynie przez okoliczności, że postanowiły one wykonywać działalność
gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym dane państwo członkowskie nie może
wykonywać swojej kompetencji podatkowej. Argument dotyczący wyważonego podziału
władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi jako taki nie może stanowić
uzasadnienia tego, że państwo członkowskie w sposób systematyczny odmawia przyznania
korzyści podatkowej spółce dominującej bądź rezydentem na tej podstawie, iż prowadzi ona
międzynarodową działalność gospodarczą, która nie służy bezpośrednio wytwarzaniu dochodu
podatkowego z korzyści dla tego państwa.

Ponadto, jeżeli celem takiego przepisu nie jest możliwość wyłączenia korzystania z ulg podatkowych w przypadku zupełnie sztucznych struktur, które są obchodzeniem krajowego prawa podatkowego, lecz dotyczy on każdego przypadku, w którym spółki zależne, jakkolwiek by była tego przyczyna, mają swoją siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może on – nie wykraczając poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu – zostać uzasadniony ryzykiem unikania opodatkowania. W istocie ustanowienie spółki poza tym państwem członkowskim samo w sobie nie oznacza unikania opodatkowania, jako że dana spółka zawsze podlega opodatkowaniu w państwie siedziby.

(por. pkt 43, 52, 70 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 29 marca 2007 r.(*)

Swoboda przedsiębiorczości – Podatek dochodowy od osób prawnych – Bezpośrednie odliczenie strat poniesionych przez spółki dominujące – Straty wynikające z odpisów aktualizacyjnych od wartości udziałów posiadanych w spółkach zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich

W sprawie C-347/04

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 15 lipca 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 sierpnia 2004 r., w postępowaniu:

Rewe Zentralfinanz eG, która wstąpiła w ogół praw i obowiązków spółki ITS Reisen GmbH
przeciwko

Finanzamt Köln-Mitte,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, J. Klučka, R. Silva de Lapuerta, J. Makarczyk i L. Bay Larsen (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 16 marca 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Rewe Zentralfinanz eG przez M. Lausterera, Rechtsanwalt,

- w imieniu Finanzamt Köln-Mitte przez B. Redmanna, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz U. Forsthoffa, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz D. Triantafyllou, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 31 maja 2006 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE), 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE), 67–73 traktatu WE (uchylonych przez traktat z Amsterdamu), 73B–73D traktatu WE (obecnie art. 56–58 WE), 73E traktatu WE (uchylonego przez traktat z Amsterdamu), a także 73F i 73G traktatu WE (obecnie art. 59 WE i 60 WE).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy spółką Rewe Zentralfinanz eG (zwaną dalej „Rewe”), mającą siedzibę w Niemczech, która wstąpiła w ogół praw i obowiązków spółki ITS Reisen GmbH (zwanej dalej „ITS”), a Finanzamt Köln-Mitte (zwanym dalej „Finanzamt”), dotyczącego nieuwzględnienia jako kosztów działalności podlegających odliczeniu przy ustalaniu dochodu podlegającego opodatkowaniu w latach podatkowych 1993–1994 strat związanych z odpisami aktualizacyjnymi od zmniejszonej wartości początkowej udziałów posiadanych w spółkach zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

Uregulowanie krajowe

3 Zgodnie z § 1 Körperschaftsteuergesetz 1991 (ustawy z 1991 r. w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych, zwanej dalej „KStG 1991”), która ma zastosowanie w sprawie przed sądem krajowym, spółki będące rezydentami podlegają w Niemczech podatkowi dochodowemu od osób prawnych od całości swoich dochodów. Dochód ten obejmuje dochody osiągnięte przez oddziały lub agencje, za pomocą których spółki będące rezydentami wykonują swoją działalność poza granicami tego państwa. Z kolei spółka będąca rezydentem nie jest opodatkowywana od dochodów spółek zależnych w chwili ich osiągnięcia.

4 Zgodnie z § 8 ust. 1 KStG 1991 pojęcie „dochód” oraz sposób ustalenia jego wysokości zostały określone w Einkommensteuergesetz 1990 (ustawie z 1990 r. w sprawie podatku dochodowego, zwanej dalej „EStG 1990”) oraz w KStG 1991.

5 Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 2 zdanie drugie EStG 1990 odpisy aktualizacyjne od zmniejszonej wartości początkowej udziałów stanowią koszty uzyskania przychodu podlegające odliczeniu przy ustalaniu dochodu. Wartości początkowe w rozumieniu tego samego § 6 jest wartością, którą nabywca całego przedsiębiorstwa przypisuje danemu składnikowi majątkowemu w ramach ceny nabycia całości. Podczas gdy składniki majątkowe podlegające amortyzacji przy ustalaniu wysokości dochodu w bilansie są zasadniczo wykazywane w wysokości stanowiącej wartość ich nabycia lub wytworzenia pomniejszoną o utratę wartości wynikającą ze zużycia, podatnik może również wykazać zmniejszoną wartość początkową (odpis aktualizacyjny od wartości początkowej) wówczas, gdy na przykład aktualna wartość składnika majątkowego spadła

poniżej wartości nabycia lub wytworzenia zmniejszonej o utratę wartości wynikającej ze zużycia.

6 Zgodnie z § 2 ust. 3 EStG 1990 dochodem osiągniętym przez podatnika w danym roku podatkowym jest różnica pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania. Jeżeli wynikiem tej kalkulacji są straty, to zgodnie z § 10d EStG 1990 mogą zostać one odliczone w kolejnych latach przy obliczaniu dochodu podatkowego w ramach odliczania lub przenoszenia strat.

7 Zgodnie z przepisami EStG 1990, w brzmieniu ustalonym przez Steueränderungsgesetz (ustawa w sprawie reformy podatkowej) z dnia 25 lutego 1992 r. (BGBl. 1992 I, str. 297), rozliczenie podatkowe strat w przypadku odpisów aktualizacyjnych od wartości początkowej udziałów w spółce kapitałowej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym było traktowane w różny sposób w zależności od tego, czy dotyczyło ono spółki mającej siedzibę w Niemczech, czy poza tym państwem.

8 W przypadku posiadania udziałów w spółce kapitałowej mającej siedzibę w Niemczech, zgodnie z § 2 ust. 3 EStG 1990, koszty uzyskania przychodu, w tym również straty wynikające z odpisów aktualizacyjnych od wartości początkowej, przypadające na dany okres podatkowy powinny zostać odliczone od wszystkich przychodów osiągniętych przez podatnika.

9 Zgodnie z § 2a ust. 1 i 2 EStG 1990, zatytułowanym „Koszty uzyskania przychodu związane z zagranicą”, niektóre koszty uzyskania przychodu powstałe za granicą mogą być uwzględnione dla celów podatkowych jedynie w sposób ograniczony:

„1 Koszty uzyskania przychodów:

[...]

2) pochodzące z przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego usytuowanego w innym państwie,

3) a) wynikające z uwzględnienia zmniejszenia wartości początkowej udziału wchodzącego w skład przedsiębiorstwa osoby prawnej niemającej zarządu ani siedziby na terytorium kraju (zagraniczna osoba prawna) [...]

[...]

mogą być odliczone jedynie od mających taki sam charakter przychodów pochodzących z tego samego państwa [...]; nie mogą one również zostać odliczone na podstawie § 10d. Koszty uzyskania przychodu są traktowane jako zmniejszenie zysku. W zakresie w jakim takie koszty uzyskania przychodu nie mogą zostać odliczone na podstawie zdania pierwszego, podlegają one odliczeniu od mających taki sam charakter przychodów osiągniętych przez podatnika w kolejnych latach podatkowych w tym samym państwie [...].

2. Ustęp 1 zdanie pierwsze pkt 2 nie ma zastosowania, jeżeli podatnik wykazuje, że koszty uzyskania przychodu pochodzą z przedsiębiorstwa przemysłowego lub handlowego położonego za granicą, którego wytwórczym lub prawie wytwórczym przedmiotem działalności jest [...] świadczenie usług o charakterze komercyjnym w zakresie, w jakim nie polegają one na tworzeniu lub korzystaniu z urządzeń turystycznych lub wynajmie składników majątku [...]; bezpośrednie posiadanie udziałów stanowiących co najmniej jedną czwartą kapitału zakładowego spółki kapitałowej, której wytwórczym lub prawie wytwórczym przedmiotem działalności jest opisana powyżej działalność, jak również finansowanie związane z posiadaniem takich udziałów jest uważane za świadczenie usług o charakterze komercyjnym, jeżeli owa spółka kapitałowa nie ma ani zarządu, ani siedziby na terytorium kraju. Ustęp 1 zdanie pierwsze pkt 3 i 4 nie ma

zastosowania, jeżeli podatnik wykazuje, że przesłanki przewidziane w zdaniu pierwszym zostały spełnione przez daną osobę prawną albo z chwilą jej utworzenia, albo w ciągu pięciu ostatnich lat poprzedzających okres podatkowy, w którym powstały koszty uzyskania przychodu, oraz w trakcie tego okresu.

[...]”.

10 Z § 2a EStG 1990 wynika, że odliczenie kosztów uzyskania przychodu wynikającego z odpisów aktualizacyjnych od wartości początkowej jest możliwe jedynie wówczas, gdy spółka osiąga za granicą dochody w rozumieniu § 2a ust. 2 (dochody „czynne”) lub też gdy sama posiada co najmniej 25-procentowy udział w innej zagranicznej spółce kapitałowej, która sama osiąga czynny zysk w rozumieniu rzeczoności § 2a ust. 2. Wykonywanie działalności związanej z turystyką za granicą automatycznie wyłącza możliwość potrącenia strat.

11 Na podstawie § 8b ust. 2 KStG 1991, zmienionego przez Standortsicherungsgesetz (ustawa o poprawie warunków podatkowych w celu zabezpieczenia konkurencyjności Niemiec jako miejsca wykonywania działalności gospodarczej, BGBl. 1993 I, str. 1569, zwanej dalej „StandOG”) z dnia 13 września 1993 r., zysk osiągnięty w związku z przeniesieniem udziałów został zwolniony z podatku po raz pierwszy w roku podatkowym 1994.

12 Wreszcie Steuersenkungsgesetz (ustawa w sprawie zmniejszenia podatków) z dnia 23 października 2000 r. (BGBl. 2000 I, str. 1433) zmieniła § 8b ust. 3 KStG 1991. W swoim zmienionym brzmieniu przepis ten stanowi, że zmniejszenie dochodów wynikające z uwzględnienia zmniejszenia wartości danego udziału nie jest uwzględniane niezależnie od tego, czy udział ten jest posiadany w spółce kapitałowej mającej siedzibę w Niemczech, czy też poza terytorium tego państwa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

13 Na podstawie umowy zawartej w dniu 6 marca 1995 r. ITS, spółka należąca do grupy Kaufhof Holding AG, której przedmiotem działalności była działalność związana z turystyką, została przeniesiona przez tę grupę na Rewe. Na podstawie umowy o połączczeniu z dnia 3 listopada 1995 r. Rewe wstąpiła w ogół praw i obowiązków ITS.

14 W 1989 r. ITS utworzyła w Niderlandach spółkę zależną Kaufhof Tourism Holdings BV (zwaną dalej „KTH”), w której posiadała wszystkie udziały. W tym państwie członkowskim KTH utworzyła spółkę holdingową International Tourism Investment Holdings BV (zwaną dalej „ITI”), w której posiadała 100% udziałów. Ponadto ITIH nabyła między innymi 100% udziałów w spółce German Tourist Facilities Ltd, mającej siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, oraz 36% akcji w spółce Travelplan SA z siedzibą w Hiszpanii.

15 W rocznych sprawozdaniach finansowych za lata 1993 i 1994 ITS dokonała odpisów aktualizacyjnych od wartości swojego udziału w niderlandzkiej spółce zależnej KTH oraz aktualizacji wyceny wiarytelności dotyczących dwóch spółek zależnych jej spółki pośrednio zależnych mających siedzibę w Zjednoczonym Królestwie i Hiszpanii. Wszystkie koszty nadzwyczajne osiągnięte w latach podatkowych 1993 i 1994 kwoty przekraczające 46 milionów DEM.

16 Niemniej jednak Finanzamt, przyjmując, że § 2a EStG 1990 sprzeciwia się uwzględnieniu kosztów związanych z udziałami posiadanymi w KTH, odmówił uznania tych kosztów jako kosztów działalności dla celów podatkowych i uznania ich za koszt uzyskania przychodu przy ustalaniu dochodu Rewe podlegającego opodatkowaniu w latach 1993 i 1994. W związku z powyższym wydał decyzję korygującą dotyczącą między innymi podatku dochodowego od osób

prawnych należącego od Rewe za wspomniane wyżej lata podatkowe.

17 Rewe, twierdzi, iż przysługiwało jej prawo uwzględnienia dla celów podatkowych wszystkich kosztów związanych ze spółkami holdingowymi mającymi siedzibę w Niderlandach, Zjednoczonym Królestwie i Hiszpanii, wniosła w tym celu odwołanie do Finanzgericht Köln, podnosząc, że stosowanie § 2a EStG 1990 stanowi dyskryminację sprzeczną z prawem wspólnotowym.

18 Zdaniem tego sądu z prawa obowiązującego w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym wynika, że podczas gdy odpisy aktualizacyjne od wartości udziałów posiadanych w spółce zależnej mającej siedzibę w Niemczech mogły być co do zasady bez ograniczeń uwzględnione dla celów podatkowych jako koszty działalności spółki dominującej przy ustalaniu jej podlegającego opodatkowaniu dochodu, to odpisy aktualizacyjne od wartości udziałów posiadanych w spółce zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim mogły być uwzględnione dla celów podatkowych jedynie w ograniczonych przypadkach, to znaczy wówczas, gdy koszty uzyskania przychodu wynikające z tych odpisów aktualizacyjnych są potrącane z przychodów pochodzących z tego państwa członkowskiego lub w przypadku spełnienia przesłanek ustanowionych przez system przejściowy przewidziany w § 2a ust. 2 EStG 1990. W związku z tym dopuszcza możliwość, iż odmienne traktowanie wynikające z § 2a ust. 1 pkt 3 lit. a) oraz § 2a ust. 2 EStG 1990 może być sprzeczne z prawem wspólnotowym, i uważa, że nie jest w stanie stwierdzić, iż istnieją powody mogące uzasadnić takie odmienne traktowanie.

19 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 52 [...] w związku z art. 58 [...], 67–73 oraz 73B i nast. [traktatu] powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom, które – tak jak sporny w postępowaniu przed sądem krajowym przepis § 2a ust. 1 pkt 3a oraz § 2a ust. 2 EStG – ograniczają bezpośrednio odliczenie od podatku strat wynikających z odpisów aktualizacyjnych od wartości udziałów w spółkach zależnych mających siedzibę w innych państwach Wspólnoty jedynie wtedy, gdy owe spółki zależne wykonują działalność bierną w rozumieniu prawa krajowego, lub wtedy, gdy wykonują działalność czynną w rozumieniu prawa krajowego jedynie za pośrednictwem należących do nich spółek zależnych, podczas gdy dokonanie odpisów aktualizacyjnych od wartości udziałów w spółkach mających siedzibę w tym kraju jest możliwe bez takich ograniczeń?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 W swoim pytaniu sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy w okolicznościach, takich jak okoliczności postępowania przed sądem krajowym, przepisy traktatu WE dotyczące swobody przedsiębiorczości oraz swobodnego przepływu kapitału sprzeciwiają się przepisom państwa członkowskiego, które ograniczają możliwość odliczenia od podatku przez spółkę dominującą bądź rezydentem tego państwa strat poniesionych przez tę spółkę z tytułu odpisów aktualizacyjnych dokonanych od wartości udziałów posiadanych w spółkach zależnych mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

W kwestii interpretacji przepisów dotyczących swobody przedsiębiorczości

21 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, pomimo iż podatki bezpośrednio należące do kompetencji państw członkowskich, to jednak muszą one być wykonywane z poszanowaniem prawa wspólnotowego (zob. w szczególności wyroki: 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; z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C?446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. str. I?10837, pkt 29; z dnia 12 wrze?nia 2006 r. w sprawie C?196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. str. I?7995, pkt 40, oraz z dnia 13 marca 2007 r. w sprawie C?524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 25).

22 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem zakresowi stosowania przepisów traktatu dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci podlegaj? przepisy krajowe, które znajdu? zastosowanie, gdy obywatel danego pa?stwa cz?onkowskiego posiada udzia? w kapitale spółki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim, pozwalaj?cy mu wywiera? pewien wp?yw na decyzje tej spółki i okre?lanie jej dzia?alno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 13 kwietnia 2000 r. w sprawie C?251/98 Baars, Rec. str. I?2787, pkt 22 i z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C?436/00 X i Y, Rec. str. I?10829, pkt 37, ww. wyroki w sprawach: Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 31, oraz Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 27).

23 Tak jest, w przypadku gdy, tak jak w sprawie przed s?dem krajowym, spółka b?d?ca rezydentem, taka jak ITS, posiada udzia? stanowi?cy 100% kapita?u spółki maj?cej siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim. W rzeczywisto?ci bowiem posiadanie przez podatnika udzia?u wynosz?cego 100% kapita?u zak?adowego spółki maj?cej swoj? siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim w sposób niew?tpliw? skutkuje wej?ciem tego podatnika do zakresu zastosowania przepisów traktatu dotycz?cych swobody przedsi?biorczo?ci (ww. wyrok w sprawie Baars, pkt 21).

24 W zwi?zku z tym nale?y zbada?, czy art. 52 i 58 traktatu sprzeciwiaj? si? stosowaniu uregulowania takiego jak uregulowanie w post?powaniu przed s?dem krajowym.

25 Swoboda przedsi?biorczo?ci, któr? art. 52 traktatu przyznaje obywatelom pa?stw Wspólnoty i która oznacza dla nich dost?p do dzia?alno?ci na w?asny rachunek oraz mo?liwo?? jej wykonywania, jak równie? prawo tworzenia i zarz?dzania przedsi?biorstwami na tych samych warunkach co okre?lone przez ustawodawstwo pa?stwa cz?onkowskiego po?o?enia przedsi?biorstwa dla jego w?asnych obywateli obejmuje, zgodnie z art. 58 traktatu, przys?uguj?ce spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem pa?stwa cz?onkowskiego i maj?cym statutow? siedzib?, zarz?d lub g?ówny zak?ad na terytorium Wspólnoty prawo wykonywania dzia?alno?ci w danym pa?stwie cz?onkowskim za po?rednictwem spółki zale?nej, oddzia?u lub agencji (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 21 wrze?nia 1999 r. w sprawie C?307/97 Saint-Gobain ZN, Rec. str. I?6161, pkt 35; ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 30, oraz wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C?471/04 Keller Holding, Zb.Orz. str. I?2107, pkt 29).

26 Ponadto, nawet je?li, zgodnie z ich brzmieniem, przepisy dotycz?ce swobody przedsi?biorczo?ci maj? na celu zapewnienie korzy?ci w postaci krajowego traktowania w przyjmuj?cym pa?stwie cz?onkowskim, to jednak równie? sprzeciwiaj? si? one temu, by pa?stwo cz?onkowskie pochodzenia nak?ada?o ograniczenia na podejmowanie dzia?alno?ci w innym pa?stwie cz?onkowskim, przez jednego z jego obywateli lub przez spółk? za?o?on? zgodnie z jego ustawodawstwem (wyrok z dnia 16 lipca 1998 r. w sprawie C?264/96 ICI, Rec. str. I?4695, pkt 21, oraz ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 31).

27 Zgodnie z uregulowaniem spornym w post?powaniu przed s?dem krajowym straty maj?tkowe zwi?zane z odpisami aktualizacyjnymi od warto?ci udzia?ów posiadanych w spółce zale?nej maj?cej siedzib? w Niemczech s? bezpo?rednio i bez ogranicze? uwzgl?dniane przy ustalaniu podlegaj?cego opodatkowaniu dochodu spółek dominuj?cych podlegaj?cych w Niemczech nieograniczonemu opodatkowaniu.

28 Z kolei, tak jak to wynika z § 2a ust. 1 i 2 EStG 1990, straty tego samego rodzaju wynikaj?ce z udzia?ów pochodz?cych w spółkach córkach maj?cych siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim podlegaj? odliczeniu przez spółk? dominuj?c? podlegaj?c? w Niemczech

nieograniczonemu opodatkowaniu, jedynie pod pewnymi warunkami związanymi z przychodami tej spółki lub z wykonywaniem przez spółkę takiej zwanej „czynnej” działalności.

29 Prawdą jest, że straty wynikające dla spółki dominującej mającej siedzibę w Niemczech z udziałów posiadanych przez spółki zależne mające siedzibę w innych państwach członkowskich mogą zostać uwzględnione w Niemczech, w przypadku gdy owe spółki zależne osiągnęły później przychód. Niemniej jednak w dalszym ciągu, nawet jeżeli wykazano wystarczający przychód, takie spółki dominujące, w przeciwieństwie do spółek dominujących posiadających spółki zależne mające siedzibę w Niemczech, nie będą mogły skorzystać z możliwości bezpośredniego odliczenia strat i w ten sposób pozbawione zostaną korzyści w zakresie plynnooci (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 32).

30 Z powyższego wynika, że sytuacja podatkowa spółki dominującej mającej siedzibę w Niemczech, posiadającej, tak jak Rewe, spółkę zależną i spółkę pośrednio zależną w innym państwie członkowskim jest mniej korzystna od sytuacji, w której znajdowałyby się, gdyby owe spółki, zależna i pośrednio zależna, miały siedziby w Niemczech.

31 Takie odmienne traktowanie stawia spółkę dominującą mającą siedzibę w Niemczech i posiadającą spółkę zależną w innym państwie członkowskim w mniej korzystnej sytuacji podatkowej. Biorąc pod uwagę tę różnicę w traktowaniu, spółka dominująca może zostać zniechęcona do wykonywania działalności za pośrednictwem spółek zależnych lub pośrednio zależnych mających siedziby w innych państwach członkowskich (zob. podobnie wyrok z dnia 18 września 2003 r. w sprawie C-168/01 Bosal, Rec. str. I-9409, pkt 27).

32 Niemniej jednak rząd niemiecki podnosi, że takie odmienne traktowanie nie stanowi ograniczenia swobody przedsiębiorcy, ponieważ sytuacja spółki zależnej mającej siedzibę w Niemczech nie jest porównywalna z sytuacją spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim. Zdaniem tego rzędu spółki zależne są osobami prawnymi niezależnymi od ich spółek dominujących, które podlegają opodatkowaniu w państwie, w którym mają siedzibę. Istnieje bowiem prawdopodobieństwo, że spółka zależna KTH mogłaby uwzględnić straty w ramach deklarowania dochodu podlegającego opodatkowaniu w Niderlandach. Rząd niemiecki twierdzi, że Republika Federalna Niemiec nie jest upoważniona jako państwo, w którym ma siedzibę spółka dominująca, do przyznania niezależnym zagranicznym spółkom zależnym statusu prawnego porównywalnego ze statusem, który posiada spółka dominująca będąca rezydentem.

33 W tym zakresie należy podnieść, tak jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 21 opinii, że odmienne traktowanie w niniejszej sprawie nie dotyczy sytuacji spółek zależnych (w zależności od tego, czy ich siedziba znajduje się w Niemczech, czy też poza tym państwem), lecz sytuacji spółek dominujących mających siedzibę w Niemczech, w zależności od tego, czy posiadają spółki zależne mające siedzibę w innym państwie członkowskim.

34 Jeżeli chodzi o straty poniesione przez takie spółki dominujące będące rezydentami w związku z odpisami aktualizacyjnymi dokonanymi od wartości udziałów w spółkach zależnych, to spółki te znajdują się w porównywalnej sytuacji niezależnie od tego, czy posiada się te udziały w spółkach zależnych mających siedzibę w Niemczech, czy też w innym państwie członkowskim. W rzeczywistości bowiem w obydwu przypadkach, po pierwsze, straty, o których odliczenie wniesiono, są ponoszone przez spółki dominujące, i po drugie, dochody tych spółek zależnych, niezależnie od tego, czy pochodzą od spółek zależnych opodatkowanych w Niemczech, czy też w innym państwie członkowskim, nie podlegają opodatkowaniu w ramach przedsiębiorstwa spółek dominujących.

35 W związku z powyższym ograniczenie możliwości odliczenia takich strat przez spółkę

dominując? b?d?c? rezydentem, które dotyczy wy?cznie strat poniesionych w zwi?zku z odpisami aktualizacyjnymi od warto?ci udziałów posiadanych za granic?, nie odzwierciedla różnicy w obiektywnej sytuacji spółek dominujących w zale?ności od tego, czy spółki zale?ne mają siedzib? w Niemczech, czy w innym pa?stwie członkowskim.

36 Z powy?szego wynika, ?e odmienne traktowanie pod wzgl?dem podatkowym wynikaj?ce z uregulowania spornego w sprawie przed s?dem krajowym oraz wynikaj?ca z tego niekorzystna sytuacja na gruncie podatkowym spółek dominujących b?d?cych rezydentami niemieckimi posiadających spółk? zale?n? w innym pa?stwie członkowskim mog? stanowi? przeszkod? w wykonywaniu swobody przedsiębiorczo?ci przez takie spółki, zniech?caj?c je do tworzenia, nabywania i utrzymywania spółek zale?nych w innym pa?stwie członkowskim. Tym samym stanowi ono ograniczenie swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej w rozumieniu art. 52 i 58 traktatu.

37 Takie ograniczenie swobody wykonywania dzia?alno?ci jest dopuszczalne jedynie dla osi?gni?cia s?usznego celu zgodnego z traktatem lub jest ono uzasadnione nadrz?dnym wzgl?dem interesu ogólnego. W takim przypadku ograniczenie to musi by? ponadto odpowiednie dla zapewnienia realizacji tego celu i nie mo?e wykacza? poza to, co jest konieczne do jego osi?gni?cia (zob. w szczególno?ci ww. wyroki: w sprawie Marks & Spencer, pkt 35, i powo?ane tam orzecznictwo, oraz w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 47).

38 Zdaniem rz?du niemieckiego w ka?dym razie uzasadnione jest ograniczenie mo?liwo?ci odliczenia od podatku przez spółk? dominując? mając? siedzib? w Niemczech strat poniesionych przez t? spółk? z tytu?u odpisów aktualizacyjnych od warto?ci jej udziałów w spółkach zale?nych mających siedzib? w innych pa?stwach członkowskich poprzez powi?zanie mo?liwo?ci uwzgl?dnienia strat pochodzenia zagranicznego wy?cznie z przychodami o takim samym charakterze, pochodzącymi z tego samego pa?stwa. W tym zakresie rz?d niemiecki podnosi liczne argumenty, które, jak stwierdza rzecznik generalny w pkt 24 opinii, mog? zosta? zasadniczo podsumowane w nast?pujący sposób:

39 Po pierwsze, powo?uj?c si? w szczególno?ci na ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, w którym Trybuna? uwzgl?dni? zasad? zrównowa?onego podzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami członkowskimi, rz?d niemiecki podniós? pierwszy element uzasadnienia oparty na zasadzie symetrii pomi?dzy prawem do opodatkowania dochodów spółki a obowi?zkiem uwzgl?dnienia strat poniesionych przez t? spółk?. Zwraca uwag? na to, ?e niemieckie organy podatkowe nie musia?y uwzgl?dnia? w ramach opodatkowywania spółki dominującej b?d?cej rezydentem niemieckim strat zwi?zanych z dzia?alno?ci? spółki zale?nej mającej siedzib? w innym pa?stwie członkowskim, poniewa? nie mają prawa do opodatkowania dochodów tej spółki zale?nej.

40 Nie mo?na zgodzi? si? z tym argumentem.

41 Zgodnie z tym, co podniós? rzecznik generalny w pkt 32 opinii, trzeba dok?adnie okre?li? zakres, jaki nale?y przyzna? prawnemu wymogowi wywa?onego podzia?u w?adztwa podatkowego. Nale?y podkre?li?, w szczególno?ci, ?e ten element uzasadnienia zosta? przyj?ty przez Trybuna? w ww. wyroku Marks & Spencer jedynie w zwi?zku z dwoma pozosta?ymi elementami uzasadnienia opartymi na ryzyku podwójnego odliczenia strat i uchylania si? od opodatkowania (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 43 i 51).

42 W tym zakresie nale?y przyzna?, ?e prawd? jest, i? istnieje? dzia?ania, które mog? stanowi? zagro?enie dla prawa pa?stw członkowskich przy wykonywaniu ich kompetencji podatkowej w zwi?zku z dzia?alno?ci? wykonywan? na ich terytorium, a tym samym stanowi? zagro?enie dla wywa?onego podzia?u w?adztwa podatkowego pomi?dzy pa?stwami członkowskimi (zob. ww.

wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 46), które może uzasadniać ograniczenie swobody przedsiębiorczości (zob. ww. wyrok w sprawie Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 55 i 56). W związku z tym Trybunał orzekł, że przyznanie spółkom prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim po zakończeniu ich przedsiębiorstwa lub w innym państwie członkowskim naruszyłoby w znacznym stopniu wyważony podział kompetencji między państwami członkowskimi, jako że podstawa opodatkowania zostałaaby podniesiona w pierwszym państwie, lecz zmniejszona w drugim o kwotę przeniesionych strat.

43 Niemniej jednak takie odmienne traktowanie pod względem podatkowym spółek dominujących bądź rezydentami w zależności od tego, czy posiadają spółki zależne za granicą, czy te nie, nie może być uzasadnione jedynie przez okoliczność, że postanowiły one wykonywać działalność gospodarczą w innym państwie członkowskim, w którym dane państwo członkowskie nie może wykonywać swojej kompetencji podatkowej. Tym samym argument dotyczący wyważonego podziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi jako taki nie może stanowić uzasadnienia tego, że państwo członkowskie w sposób systematyczny odmawia przyznania korzyści podatkowej spółce dominującej bądź rezydentem na tej podstawie, iż prowadzi ona międzynarodową działalność gospodarczą, która nie służy bezpośrednio wytwarzaniu dochodu podatkowego z korzyści dla tego państwa.

44 Należy również zauważyć, że straty poniesione przez spółkę dominującą z tytułu odpisów aktualizacyjnych dokonanych od wartości udziałów w spółce zależnej mającej siedzibę w Niemczech mogą być potrącone od jej przychodów nawet wówczas, gdy owa spółka zależna nie osiągnęła podlegających opodatkowaniu dochodów w danym roku podatkowym.

45 Po drugie, rząd niemiecki podnosi, że przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym są konieczne dla uniknięcia tego, aby spółki dominujące mogły skorzystać ze zwielokrotnionej korzyści podatkowej polegającej na podwójnym uwzględnieniu strat poniesionych za granicą.

46 Taki argument jest bez znaczenia w ramach okoliczności postępowania przed sądem krajowym.

47 W rzeczywistości bowiem, o ile trzeba przyznać, że państwa członkowskie muszą mieć możliwość uniemożliwienia podwójnego odliczenia strat (zob. ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 47), o tyle należy podkreślić, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 37 i 38 opinii, że straty w postępowaniu przed sądem krajowym nie są porównywalne ze stratami, które zostały poniesione za granicą przez dwie spółki zależne i o których przeniesienie wniosła spółka dominująca bądź rezydentem w celu zmniejszenia swojego podlegającego opodatkowaniu dochodu, co miało miejsce w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Marks & Spencer.

48 Straty w postępowaniu przed sądem krajowym zostały poniesione przez spółkę dominującą w związku ze zmniejszeniem się wartości jej udziałów w zagranicznych spółkach zależnych. Straty te związane są z odpisem aktualizacyjnym od zmniejszonej wartości początkowej udziałów i są uwzględniane jedynie w odniesieniu do spółki matki oraz podlegającego traktowaniu na zasadach podatkowej odmiennemu niż traktowanie przewidziane dla strat poniesionych przez same spółki zależne. Owo w odmienny sposób dokonane uwzględnienie, z jednej strony, strat poniesionych przez same spółki zależne, i z drugiej strony, strat poniesionych przez spółkę dominującą, nie może być w żadnym wypadku zakwalifikowane jako podwójne odliczanie tych samych strat.

49 Ponadto podkreślić należy, tak jak to uczyniła Komisja podczas rozprawy, że spółka dominująca mająca siedzibę w Niemczech i posiadająca spółki zależne w tym samym państwie

jest uprawniona do odliczenia od swojego dochodu podlegającego opodatkowaniu odpisów aktualizacyjnych od zmniejszonej wartości poczynkowej udziałów w spółkach zależnych będących rezydentami, co nie czyni niemożliwym odliczenia przez te spółki zależne ich własnych strat w ramach ich opodatkowywania w Niemczech.

50 Po trzecie, rzęd niemiecki podnosi, że przepisy sporne w postępowaniu przed sądem krajowym zmierzają do zwalczania szczególnej formy unikania opodatkowania, polegającej, w odniesieniu do niemieckich spółek dominujących będących rezydentami działających zwłaszcza w dziedzinie turystyki, na przenoszeniu działalności, które zazwyczaj przynoszą straty, do innych państw członkowskich poprzez tworzenie tam spółek zależnych tylko w jednym celu zmniejszenia ich dochodów podlegających opodatkowaniu w Niemczech. W trakcie rozprawy rzęd ten dodał, iż jego zdaniem orzecznictwo Trybunału w tej dziedzinie powinno zostać rozluźnione, ponieważ wymóg związany ze szczególnym celem walki z całkowicie sztucznymi konstrukcjami wydaje mu się zbyt restrykcyjny. Uważa, że nieodzownym jest wyposażenie państw członkowskich w prawo do przyjmowania przepisów ogólnych, zasad w celu zwalczania unikania opodatkowania i do przyjmowania ogólnych i powszechnych regulacji opartych na szczególnych formach unikania opodatkowania.

51 W tym zakresie wystarczy zauważyć, że sama okoliczność, iż w danym sektorze gospodarczym, takim jak turystyka, organy podatkowe państwa członkowskiego odnotowują znaczne i powtarzające się przypadki strat poniesionych przez zagraniczne spółki zależne należącej do spółek dominujących będących rezydentami tego państwa, nie może być wystarczającą dla stwierdzenia istnienia całkowicie sztucznych konstrukcji, które mają na celu tworzenie strat w związku z odpisami aktualizacyjnymi dokonanymi od wartości udziałów posiadanych w spółkach mających siedzibę w innych państwach członkowskich (w odniesieniu do wymogu szczególnego celu walki z całkowicie sztucznymi konstrukcjami, zob. ww. wyroki w sprawach: ICI, pkt 26; Marks & Spencer, pkt 57, oraz Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, pkt 51).

52 W niniejszym przypadku, przepis taki jak § 2a ust. 1 pkt 3 lit. a) EStG 1990, który w sposób ogólny dotyczy uwzględnienia kańdej zmniejszonej wartości poczynkowej udziałów, w odniesieniu do spółek zależnych posiadanych przez spółkę dominującą mającą siedzibę w Niemczech, które, bez względu na to, jaki jest tego powód, posiadają swój siedzibę w innym państwie członkowskim, nie może – nie wykraczając poza to, co jest konieczne dla osiągnięcia zamierzonego celu – zostać uzasadniony ryzykiem uniknięcia opodatkowania. W rzeczywistości bowiem szczególnym celem tego przepisu nie jest możliwość wyłączenia korzystania z ulg podatkowych w przypadku zupełnie sztucznych struktur, które są obchodzeniem niemieckiego prawa podatkowego, lecz dotyczy on każdego przypadku, w którym spółki zależne, jakkolwiek by była tego przyczyna, mają swój siedzibę poza terytorium Niemiec. Otóż ustanowienie spółki poza tym państwem członkowskim samo w sobie nie oznacza istnienia unikania opodatkowania podatkowego danej spółki, jako że zawsze podlega ona opodatkowaniu w państwie siedziby.

53 W ten sam sposób § 2a ust. 2 EStG 1990, poprzez wyłączenie wymienionej w nim tzw. „czynnej” działalności, w szczególności działalności polegającej na tworzeniu lub korzystaniu z urządzeń związanych z turystyką, wychodzi poza to, co jest konieczne dla zwalczania stanowiących nadużycie konstrukcji. Walka z unikaniem opodatkowania nie może uzasadniać tego, że koszty uzyskania przychodu pochodzące od przedsiębiorstwa turystycznego lub handlowego mającego siedzibę za granicą i świadczącego usługi o charakterze komercyjnym mogły być co do zasady i bez ograniczeń odliczane od przychodów, podczas gdy w przypadku przedsiębiorstw świadczących działalność w dziedzinie turystyki odliczenie od przychodu uzależnione jest od spełnienia różnych warunków.

54 Po czwarte, rz?d niemiecki nie ma podstaw równie? i do tego, aby powo?ywa? si? na konieczno?? umo?liwienia skutecznej kontroli podatkowej czynno?ci dokonywanych za granic? w celu uzasadnienia przepisów spornych przed s?dem krajowym.

55 W rzeczywisto?ci bowiem, o ile skuteczno?? kontroli podatkowych upowa?nia pa?stwa cz?onkowskie do stosowania przepisów, które umo?liwiaj? zweryfikowanie w sposób wyra?ny i dok?adny kwot podatków podlegaj?cych odliczeniu w tym pa?stwie cz?onkowskim z tytu?u udzia?ów w kapitale zak?adowym zagranicznych spółek zale?nych (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 maja 1997 r. w sprawie C?250/95 Futura Participations i Singer, Rec. str. I?2471, pkt 31, oraz z dnia 28 pa?dziernika 1999 r. w sprawie C?55/98, Vestergaard, Rec. str. I?7641, pkt 23), to jednak w ?adnym wypadku nie uzasadnia ona tego, aby pa?stwo cz?onkowskie mog?o uzale?ni? takie odliczenie od ró?nych warunków w zale?no?ci od tego, czy udzia?y dotycz? spółek maj?cych siedzib? w tym lub w innym pa?stwie cz?onkowskim.

56 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? powo?a? si? na dyrektyw? Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycz?c? wzajemnej pomocy w?a?ciwych w?adz pa?stw cz?onkowskich w dziedzinie podatków bezpo?rednich (Dz.U. L 336, str. 15) w celu uzyskania od w?a?ciwego organu innego pa?stwa cz?onkowskiego wszystkich informacji, które mog? mu umo?liwi? prawid?owe ustalenie podatku dochodowego od osób prawnych.

57 Ponadto odno?nie do argumentu rz?du niemieckiego, zgodnie z którym kontrola zagranicznych czynno?ci nawet w przypadku wspó?pracy z w?a?ciwymi organami innego pa?stwa cz?onkowskiego cz?stokro? okazuje si? bardzo trudna, to wystarczy podkre?li?, ?e dane organy podatkowe maj? mo?liwo?? wymagania od spółki dominuj?cej, by to ona sama przedstawi?a dowody, które organy te uznaj? za konieczne dla oceny, czy mo?na przyzna? wnioskowane odliczenie strat wynikaj?cych z odpisów aktualizacyjnych od warto?ci udzia?ów posiadanych w spółkach zale?nych maj?cych siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Vestergaard, pkt 26).

58 Taka mo?liwo?? musi by? szczególnie u?yteczna w sytuacji takiej jak sytuacja le??ca u podstaw post?powania przed s?dem krajowym dotycz?ca spółki dominuj?cej, która powinna mie? mo?liwo?? za??dania wszystkich niezb?dnych dokumentów bezpo?rednio od swoich zagranicznych spółek zale?nych. Ponadto ewentualne trudno?ci zwi?zane z ustaleniem strat wynikaj?cych z odpisów aktualizacyjnych od warto?ci udzia?ów posiadanych w spółkach zale?nych maj?cych siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich w ?adnym wypadku nie mog? uzasadnia? przeszkody w swobodzie wykonywania dzia?alno?ci (zob. podobnie wyroki: z dnia 4 marca 2004 r. w sprawie C?334/02 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?2229, pkt 29, z dnia 7 wrze?nia 2004 r. w sprawie C?319/02 Manninen, Rec. str. I?7477, pkt 54).

59 Po pi?te, w celu uzasadnienia niekorzystnej sytuacji podatkowej, w której znajduj? si? w niniejszej sprawie spółki dominuj?ce maj?ce siedzib? w Niemczech i posiadaj?ce udzia?y w spółkach zale?nych maj?cych siedziby w innych pa?stwach cz?onkowskich, rz?d niemiecki utrzymuje, ?e sporne w post?powaniu przed s?dem krajowym uregulowanie jest w sposób obiektywny uzasadnione przez konieczno?? zachowania jednolito?ci systemu podatkowego. Zasadniczo dwa argumenty podniesione przez ten rz?d mog? pos?u?y? do tego uzasadnienia, pierwszy, dotycz?cy konieczno?ci zachowania spójno?ci niemieckiego systemu podatkowego, oraz drugi, dotycz?cy zasady terytorialno?ci.

60 Odno?nie do konieczno?ci zachowania spójno?ci sytemu podatkowego rz?d niemiecki podnosi w pierwszej kolejno?ci, ?e na podstawie mi?dzy innymi konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawartej ze Zjednoczonym Królestwem Niderlandów, pa?stwem, w

którym swój siedzibę ma KTH, spółka zależna Rewe, dywidendy wypłacone przez spółki córki mające siedzibę w tym państwie są zwolnione od podatku w Niemczech. Z tego też powodu spójne z systemem podatkowym byłoby nieprzyznawanie ulg podatkowych spółkom dominującym bądź rezydentami niemieckimi w związku ze stratami związanymi z ich zagranicznymi spółkami zależnymi.

61 Podniesiony przez rząd niemiecki argument dotyczący spójności systemu podatkowego nie może zostać uwzględniony w zakresie, w jakim straty takie jak w postępowaniu przed sądem krajowym są uwzględniane w Niemczech wówczas, gdy zagraniczna spółka zależna wykonuje tzw. „czynną” działalność w rozumieniu § 2a ust. 2 EStG 1990, podczas gdy w takim przypadku dywidendy wypłacone przez taką spółkę zależną nadal mogłyby być zwolnione z podatku poprzez zastosowanie konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania.

62 Ponadto w odniesieniu do konieczności zachowania spójności systemu podatkowego ustanowionego w spornym przed sądem krajowym uregulowaniu, które zdaniem rządu niemieckiego ma zostać zapewnione przez te konwencje, należy przypomnieć, że odpowiednio w pkt 28 i 21 wyroków z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. str. I-249, oraz w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. str. I-305, Trybunał przyznał, iż konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie w wykonywaniu podstawowych swobód zagwarantowanych w traktacie. Niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe (zob. podobnie ww. wyroki w sprawach: Keller Holding, pkt 40 oraz Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, pkt 68).

63 Otóż z analizy uregulowania krajowego spornego w postępowaniu przed sądem krajowym wynika, że spółki dominujące podlegające w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu i posiadające udziały w spółkach zależnych mających siedzibę w tym samym państwie czonkowskim korzystają jednocześnie z możliwości bezpośredniego odliczenia strat związanych z odpisami aktualizacyjnymi od wartości początkowej udziałów posiadanych w spółkach zależnych oraz ze zwolnienia z podatku dywidend. Z kolei, o ile dywidendy, które spółka dominująca podlegająca w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu otrzymuje od spółki zależnej mającej siedzibę w Niderlandach, są również zwolnione z podatku na podstawie konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania, tak odliczenie strat wynikających z odpisów aktualizacyjnych od wartości początkowej udziałów posiadanych w tej spółce zależnej jest ograniczone.

64 Ponieważ rząd niemiecki nie wykazał istnienia związku pomiędzy możliwością bezpośredniego odliczenia przez spółkę dominującą bądź rezydentem strat wynikających z odpisów aktualizacyjnych od wartości początkowej udziałów posiadanych w spółkach zależnych, a zwolnieniem z podatku dywidend otrzymywanych przez te spółki zależne, nie można zgodzić się z argumentem, zgodnie z którym ze względu na konieczność zachowania spójności niemieckiego systemu podatkowego uzasadniona jest odmowa przyznania ulg podatkowych spółkom dominującym bądź rezydentami w Niemczech w związku ze stratami dotyczącymi zagranicznych spółek zależnych, gdy dywidendy otrzymywane od tych spółek zależnych są zwolnione z podatku w Niemczech na podstawie konwencji zmierzających do unikania podwójnego opodatkowania.

65 W drugiej kolejności rzeka niemiecki podnosi, iż spójność spornego w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowania na przyszłość podatkowej jest zapewniona poprzez zwolnienie z podatku zysków ze sprzedaży udziałów przyznane w § 8b ust. 2 KStG 1991, zmienionej przez StandOG.

66 Po pierwsze, należy zauważyć, tak jak to uczynił sąd krajowy, że takie zwolnienie zostało zastosowane po raz pierwszy w roku podatkowym 1994, a tym samym nie dotyczyło pierwszego w postępowaniu przed sądem krajowym roku podatkowego.

67 Po drugie, należy stwierdzić, że w ramach ustalania podlegającego opodatkowaniu dochodu spółek dominujących bądźcych rezydentami, które posiadają udziały w zagranicznych spółkach zależnych, zakaz odliczania strat, takich jak straty, z którymi mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym wywołuje bezpośrednio skutki. W związku z tym okoliczności, iż następnie możliwe jest uzyskanie zwolnienia zysków kapitałowych osiągniętych w związku ze zbyciem, zakładając, że osiągnięto wystarczający poziom zysku, nie stanowi motywu spójności podatkowej, który mógłby uzasadniać odmowę bezpośredniego odliczenia strat poniesionych przez spółki dominujące posiadające swoje udziały w spółkach zależnych za granicą.

68 Po drugie, jeżeli chodzi o zasadę terytorialności, w sposób, w jaki została ona uwzględniona przez Trybunał w pkt 22 ww. wyroku w sprawie Futura Participations i Singer, to należy zauważyć, że zasada ta nie może stanowić uzasadnienia spornego przed sądem krajowym uregulowania.

69 Prawdą jest, że zgodna z tą zasadą jest możliwość, aby państwo członkowskie siedziby spółki dominującej mogło opodatkować spółki bądźce rezydentami od wszystkich dochodów globalnych, a spółki zależne niebędące rezydentami jedynie od dochodów pochodzących z działalnością wykonywanej na jego terytorium (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 39). Niemniej jednak sama tylko ta zasada nie stanowi uzasadnienia dla tego, że państwo członkowskie, którego spółka dominująca jest rezydentem, może odmówić tej spółce ulgi podatkowej na tej podstawie, iż nie opodatkowuje ono dochodów jej spółek zależnych niebędących rezydentami (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 40). Tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 49 opinii, zasada ta ma za zadanie wprowadzenie do stosowania prawa wspólnotowego konieczności uwzględnienia granic kompetencji podatkowych państw członkowskich. Tymczasem w sprawie przed sądem krajowym przyznanie ulgi podatkowej wnioskowanej przez Rewe nie skutkowałoby naruszeniem konkurencyjnej kompetencji podatkowej. Dotyczy ona bowiem spółek dominujących bądźcych rezydentami niemieckimi, które z tego tytułu podlegają w Niemczech nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. W związku z tym uregulowanie sporne przed sądem krajowym nie może zostać uznane za wdrożenie zasady terytorialności.

70 Z uwagi na wszystkie powyższe rozważania na pytanie sądu krajowego należy odpowiedzieć, że w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, w których spółka dominująca posiada w spółce zależnej niebędącej rezydentem udziały, które dają jej rzeczywisty wpływ na decyzje tej zagranicznej spółki zależnej i umożliwiają określenie jej przedmiotu działalności, art. 52 i 58 traktatu sprzeciwiają się uregulowaniu państwa członkowskiego, które ogranicza możliwość odliczenia przez spółkę dominującą bądźcą rezydentem tego państwa strat poniesionych przez nią w związku z odpisami aktualizacyjnymi dokonanymi od wartości udziałów w spółkach zależnych z siedzibą w innych państwach członkowskich.

W kwestii wyk?adni przepisów dotycz?cych swobodnego przep?ywu kapita?u

71 Poniewa? przepisy traktatu dotycz?ce swobody wykonywania dzia?alno?ci gospodarczej sprzeciwiaj? si? uregulowaniu takiemu jak uregulowanie sporne przed s?dem krajowym, nie ma konieczno?ci badania, czy przepisy wspólnotowe dotycz?ce swobodnego przep?ywu kapita?u równie? sprzeciwiaj? si? takiemu uregulowaniu (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 51).

W przedmiocie kosztów

72 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (druga izba) orzeka, co nast?puje:

W okoliczno?ciach takich jak w post?powaniu przed s?dem krajowym, w których spółka dominuj?ca posiada w spółce zale?nej nieb?d?cej rezydentem udzia?y, które przyznaj? jej rzeczywisty wp?yw na decyzje tej zagranicznej spółki zale?nej i umo?liwiaj? okre?lenie jej przedmiotu dzia?alno?ci, art. 52 traktatu WE (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) i 58 traktatu WE (obecnie art. 48 WE) sprzeciwiaj? si? uregulowaniu pa?stwa cz?onkowskiego, które ogranicza mo?liwo?? odliczenia przez spółk? dominuj?c? b?d?c? rezydentem tego pa?stwa strat poniesionych przez ni? w zwi?zku z odpisami aktualizacyjnymi dokonanyymi od warto?ci udzia?ów w spółkach zale?nych z siedzib? w innych pa?stwach cz?onkowskich.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.