

V?c C-293/06

Deutsche Shell GmbH

v.

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Finanzgericht Hamburg)

„Svoboda usazování – Korpora?ní da? – M?nové ú?inky p?i navrácení dota?ního kapitálu poskytnutého spole?ností usazenou v ?lenském stát? její stálé provozovn? nacházející se v jiném ?lenském stát?“

Shrnutí rozsudku

Volný pohyb osob – Svoboda usazování – Da?ové právní p?edpisy – Korpora?ní da? – Odpo?et ztrát

[Smlouva o ES, ?lánek 52 (nyní, po zm?n?, ?lánek 43 ES) a ?lánek 58 (nyní ?lánek 48 ES)]

Ustanovení ?lánku 52 Smlouvy o ES (nyní, po zm?n?, ?lánek 43 ES), ve spojení s ?lánkem 58 Smlouvy o ES (nyní ?lánek 48 ES) brání tomu, aby ?lenský stát vylou?il ze stanovování vnitrostátního základu dan? kurzovou ztrátu spole?nosti se sídlem na území tohoto státu, ke které došlo p?i navrácení dota?ního kapitálu poskytnutého její stálé provozovn? umíst?né v jiném ?lenském stát?. Tato ustanovení brání rovn?ž tomu, aby kurzová ztráta mohla být ode?tena jako provozní výdaj podniku se sídlem v ?lenském stát?, pouze pokud jeho stálá provozovna umíst?ná v jiném ?lenském stát? nevytvo?ila žádný zisk, který by byl osvobozen od dan?.

Takový da?ový režim totiž zvyšuje hospodá?ské riziko spole?nosti usazené v ?lenském stát?, která si p?eje z?ídit hospodá?skou jednotku v jiném ?lenském stát?, je-li v n?m používána jiná m?na, než ve stát? p?vodu, a p?edstavuje tak p?ekážku svobody usazování. Tato p?ekážka není od?vodn?na nezbytností zachování soudržnosti da?ového režimu, jelikož neexistuje žádná p?ímá souvislost mezi kurzovými ztrátami na stran? jedné a kurzovými zisky na stran? druhé. Tuto p?ekážku nelze krom toho od?vodnit ani existencí dohody o zamezení dvojího zdan?ní. Svoboda usazování sice nem?že být chápána v tom smyslu, že ?lenský stát je povinen zavád?t svá da?ová pravidla v závislosti na pravidlech jiného ?lenského státu tak, aby za každé situace zaru?ovala zdan?ní odstra?ující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních da?ových právních úprav, jelikož rozhodnutí spole?nosti týkající se z?ízení obchodních struktur v zahrani?í mohou být pro takovou spole?nost v jednotlivých p?ípadech více ?i mén? výhodná nebo nevýhodná. Ale dot?ené da?ové znevýhodn?ní se týká zvláštní provozní okolnosti, která m?že být zohledn?na pouze da?ovými orgány státu hlavního podniku.

Co se tý?e omezení zapo?ítání kurzových ztrát uvedené stálé provozovny v závislosti na jejích hospodá?ských výsledcích, nelze ho od?vodnit ani argumentem vycházejícím ze skute?nosti, že podnik vlastníci tuto provozovnu by mohl využívat dvojího zvýhodn?ní vyplývajícího z kurzové ztráty. ?lenský stát, který se vzdal výkonu své da?ové pravomoci tím, že uzav?el dohodu o zamezení dvojího zdan?ní, totiž nem?že uplat?ovat neexistenci da?ové pravomoci v?í hospodá?ským výsledk?m stálé provozovny pat?ící spole?nosti usazené na území tohoto státu, aby od?vodnil odmítnutí provést odpo?et náklad? této spole?nosti, které svojí povahou nemohou

být zohledněny v německém státě, ve kterém se nachází tato provozovna.

(viz body 30, 32, 40, 43–45, 47, 50–51, 53, výrok 1–2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

28. února 2008(*)

„Svoboda usazování – Korporační daň – Možné úinky při navrácení dotačního kapitálu poskytnutého společností usazenou v německém státě její stále provozovna nacházející se v jiném německém státě“

Ve věci C-293/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Německo) ze dne 8. června 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 3. července 2006, v řízení

Deutsche Shell GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (zpravodajka), J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. září 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Deutsche Shell GmbH A. Raupachem a D. Pohlem, Rechtsanwälte,
- za Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg M. Frommem, jako zmocněncem,
- za německou vládu M. Lummou a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu H. G. Sevenster a M. de Mol, jakož i M. de Gravem, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a G. Wilmsem, jako zmocněnci,

po vypořádaní stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 8. listopadu 2007,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 52 Smlouvy o ES (nyní, po změně, článek 43 ES) a 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Deutsche Shell GmbH (dále jen „Deutsche Shell“) a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (dále jen „Finanzamt“) ve věci daňového zacházení, ze strany orgánu Spolkové republiky Německo, s novým znehodnocením kapitálové podpory (dále jen „daňový kapitál“) poskytnuté stálé provozovně uvedené společnosti nacházející se v jiném členském státě při navrácení tohoto kapitálu.

Právní rámec

Dohoda o zamezení dvojího zdanění

3 Podle článku 3 dohody o zamezení dvojího zdanění uzavřené dne 31. října 1925 mezi Německem a Itálií (RGBl. 1925 II, s. 1146, dále jen „dohoda“):

„1. Reálné daně, které se vztahují na příjmy z provozování obchodu, průmyslové činnosti nebo z jiného podnikání jakéhokoli druhu, vybírá pouze stát, na jehož území má podnik svou stálou provozovnu; [...]

[...]

3. Má-li podnik stálé provozovny v obou smluvních státech, jsou v každém z obou států vybírány reálné daně z té části příjmů, která byla dosažena činností stálých provozoven nacházejících se na jeho území. [...]“

4 Článek 11 dohody stanoví:

„Osobní daně, které se vztahují na celkový příjem daňového poplatníka, jsou vybírány každým ze smluvních států v souladu s následujícími ustanoveními:

(1) Na příjmy

[...]

(c) z provozování obchodu, průmyslové činnosti a z jiného podnikání jakéhokoli druhu, včetně příjmů z provozování námořní dopravy,

[...]

se uplatňují tatáž ustanovení, která jsou pro tyto příjmy přijata v příslušných člácích.

[...]“

Německé daňové právní předpisy použitelné v době rozhodné z hlediska skutečností v původním řízení

5 Ustanovení § 1 zákona o korporátní dani (Körperschaftsteuergesetz) ze dne 11. března 1991 (BGBl. 1991 I, s. 637, dále jen „KStG“) stanoví:

„1. Korporační dani podléhají bez omezení následující podniky [...], které mají ústřední správu nebo sídlo v tuzemsku:

1) Kapitálové společnosti (akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným);

[...]

2. Neomezená povinnost úhrady korporací daní se vztahuje na veškeré příjmy.“

6 Podle § 12 německého daňového zákoníku (Abgabenordnung):

„1. Je provozovnou jakékoliv provozní vybavení nebo trvale umístěné zařízení sloužící k výkonu činnosti podniku.

2. Za provozovny jsou považovány zejména:

[...]

– pobočky.“

7 Ustanovení § 2a odst. 3 zákona o dani z příjmu (Einkommensteuergesetz) ze dne 7. září 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1898, dále jen „EstG“) má následující znění:

„Pokud mají být podle dohody o zamezení dvojího zdanění příjmy daňového poplatníka podléhajícího bez omezení dani, které plynou z průmyslové nebo obchodní činnosti stálé provozovny usazené v zahraničí, osvobozeny [...] od daní z příjmu, musí být ztráta vzniklá při dosahování těchto příjmů podle ustanovení německého daňového práva, na žádost daňového poplatníka, při stanovení celkové výše příjmů odečtena, pokud by daňový poplatník mohl provést její vyrovnání nebo odpočet, nebyly-li by příjmy osvobozeny od daní, a pokud přesahuje kladné příjmy, které mají být podle této dohody osvobozeny, plynoucí z průmyslové nebo obchodní činnosti jiných stálých provozoven nacházejících se v totéž cizím státě. [...] Jestliže v průběhu některého z následujících zdaňovacích období bude vykázán kladný výsledek celkových příjmů z průmyslové nebo obchodní činnosti stálých provozoven usazených v tomto cizím státě, které musejí být podle této dohody osvobozeny, musí být v dotčeném zdaňovacím období při stanovení celkové výše příjmů znovu zohledněna částka odečtená podle první a druhé vety. [...]“

8 Ustanovení § 3c odst. 1 EStG stanoví:

„1. Mají-li náklady přímou hospodářskou souvislost s osvobozenými příjmy, nemohou být odečteny jako provozní výdaje podniku nebo jako výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.“

Spor v průvodním řízení a předběžné otázky

9 Deutsche Shell, kapitálová společnost se sídlem a obchodním vedením v Německu, založila v roce 1974 v Itálii stálou provozovnu pro průzkum ložisek a těžbu zemního plynu a ropy (dále jen „stálá provozovna“). Mezi roky 1974 a 1991 poskytla uvedené provozovně finanční příspěvky ve formě dotačního kapitálu.

10 Zisky repatriované v Německu pocházející od stálé provozovny byly podle směnného kurzu mezi německou markou (DEM) a italskou lirou (ITL) platného ke dni každé platby uskutečně touto provozovnou ve prospěch Deutsche Shell odečítány z dotačního kapitálu.

11 Jelikož byl v Itálii daňový základ stanovován v italských lirách, nebylo v této zemi v rámci

zdažování zisků uvedených provozovny zohledněno mž nové znehodnocení dotažního kapitálu poskytnutého stále provozovny.

12 Deutsche Shell podléhá v Německu na základě § 1 odst. 1 bodu 1 KStG bez omezení dani ze svých celosvětových příjmů.

13 Dne 28. února 1992 převedla Deutsche Shell aktiva své stále provozovny na italskou dceřinou společnost (Sierra Gas Srl), přižemž musela provést odkrytí svých skrytých rezerv. Po tomto převodu aktiv stálou provozovnu uzavřela. Deutsche Shell téhož dne postoupila svůj podíl ve společnosti Sierra Gas Srl společnosti Edison Gas SpA.

14 Částka v italských lirách, která byla získána na základě výše uvedených transakcí, byla dne 17. července 1992 jako vrácení dotažního kapitálu poukázána Deutsche Shell.

15 Na německé marky přepočetný takto vrácený dotažní kapitál ve výši 83 658 896 927 ITL činil v kurzu platném k uvedenému datu, tj. 1000 ITL = 1,3372 DEM, 111 868 677 DEM.

16 Deutsche Shell považovala záporný rozdíl 122 698 502 DEM mezi výše uvedenou částkou 111 868 677 DEM a vyšší dotažního kapitálu za „kurzovou ztrátu“.

17 V rámci stanovení výše zdanitelných příjmů Deutsche Shell za zdažovací období 1992 odmítl Finanzamt uvést ztrátu ve výměru korporační daně, který této společnosti zaslal dne 19. září 1997, zohlednit.

18 Dne 2. října 1997 podala Deutsche Shell proti uvedenému výměru daně stížnost.

19 Po provedení úprav uvedeného výměru daně dne 16. listopadu 2001 a 5. srpna 2003 z důvodů, které nejsou s ohledem na spor v převodním řízení rozhodující, Finanzamt uvedenou stížnost rozhodnutím ze dne 7. srpna 2003 zamítl. Měl zejména za to, že Deutsche Shell neutrpěla skutečnou finanční ztrátu, že nové znehodnocení hodnoty dotažního kapitálu představuje pouze část hospodářského výsledku stále provozovny a že i při zohlednění uvedeného znehodnocení dosáhla společnost v přebhu dotčeného zdažovacího období kladného výsledku.

20 Dne 14. srpna 2003 podala Deutsche Shell k Finanzgericht Hamburg žalobu proti zamítnutí své stížnosti podané Finanzamt.

21 Deutsche Shell před tímto soudem tvrdila, že to, že si pro účely stanovení korporační daně nemohla odečíst kurzovou ztrátu, kterou utrpěla, je neslučitelné se svobodou usazování. Zejména uplatňovala, že v projednávaném případě se nachází v méně příznivé situaci, než kdyby dotažní kapitál investovala do společnosti usazené v Německu.

22 Za těchto podmínek měl Finanzgericht za to, že řešení sporu, který mu byl předložen, závisí na výkladu ustanovení Smlouvy týkajících se svobody usazování a rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání článek 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy [...] tomu, aby Spolková republika Německo jako země převodu považovala kurzovou ztrátu německé mateřské společnosti vyplývající z navrácení dotažního kapitálu, který poskytla italské stále provozovně, za součást zisků této provozovny a aby na základě osvobození podle čl. 3 odst. 1 a 3, jakož i čl. 11 bodu 1 písm. c) dohody [...] tuto ztrátu vyloučila ze základu německé daně, aťkoli tato kurzová ztráta nemůže být zahrnuta do zisků stále provozovny, které mají být stanoveny pro účely zdanění v Itálii, a nemůže být tedy zohledněna ani v zemi převodu, ani ve státě, kde se nachází stálá provozovna?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, tedy musí-li být výše uvedená kurzová ztráta skutečně zahrnuta do základu německé daně, je slučitelné s článkem 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy [...], aby tato kurzová ztráta mohla být odečtena jako provozní výdaj pouze tehdy, jestliže nebylo v rámci italské stálé provozovny dosaženo žádných od daně osvobozených zisků?“

K žalobě

K první otázce

23 Podstatou této otázky předkládajícího soudu je, zda ustanovení článku 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy brání tomu, aby německý stát při stanovování vnitrostátního základu daně z něho vyloučil kurzovou ztrátu společnosti, která má sídlo na území tohoto státu, ke které došlo při navrácení dotačního kapitálu poskytnutého její stálé provozovně umístěné v jiném německém státě.

24 Pokud jde o skutkovou situaci stojící na počátku sporu, který vedl k podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, Finanzamt a německá vláda poukazují na to, že v projednáváním případu nedošlo ke skutečné hospodářské ztrátě v důsledku nového kurzu platného při převodu aktiv stálé provozovny a navrácení jí poskytnutého dotačního kapitálu. Zdrazňují rovněž, že Deutsche Shell a stálá provozovna tvořily nedělitelnou hospodářskou entitu a že v rozvaze skupiny se neustále vyskytovaly finanční pohyby vyplývající z kurzového vývoje.

25 K této otázce je nutno uvést, že určení, zda nové pohyby uplatňované v rámci sporu v povodním řízení vedly ke kurzové ztrátě, představující skutečnou hospodářskou ztrátu postihující hospodářské výsledky Deutsche Shell za posuzované období, přísluší předkládajícímu soudu.

26 Soudnímu dvoru naopak přísluší odpovědět na žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a vycházet při tom z posouzení předložených předkládajícím soudem a poskytnout tomuto soudu veškeré údaje užitečné k vyřešení sporu, který mu byl předložen.

27 Za těchto podmínek má Soudní dvůr určit, zda v případě, kdy by došlo ke kurzové ztrátě, představující skutečnou hospodářskou ztrátu, může rozhodnutí Finanzamt o vyloučení takové ztráty ze stanovení základu daně uvedené společnosti představovat překážku výkonu svobody usazování.

28 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury musí být za překážku považováno každé opatření, které výkon uvedeně svobody zakazuje, tvoří překážku pro tento výkon nebo její iní méně atraktivním (viz rozsudky ze dne 30. listopadu 1995, Gebhard, C-55/94, Recueil, s. I-4165, bod 37, a ze dne 5. října 2004, CaixaBank France, C-442/02, Sb. rozh. s. I-8961, bod 11).

29 Soudní dvůr zejména rozhodl, že k takovým omezujícím úinkům může dojít zejména tehdy, může-li být na základě daňové právní úpravy společnost odrazována od zřizování takových podniků jednotek, jakou je stálá provozovna, v jiných německých státech a vykonávání svých činností jejich prostřednictvím (viz rozsudky ze dne 13. prosince 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Sb. rozh. s. I-10837, body 32 a 33, jakož i ze dne 23. února 2006, Keller Holding, C-471/04, Sb. rozh. s. I-2107, bod 35).

30 Jak uvedla generální advokáta v bodech 43 a 44 svého stanoviska, daňový režim dotčený v povodním řízení zvyšuje hospodářské riziko společnosti usazené v německém státě, která si přejí zřídit hospodářskou jednotku v jiném německém státě, je-li v něm používána jiná měna, než ve

stát? p?vodu. Za takové situace musí hlavní provozovna nést nejen b?žná rizika spojená se z?ízením takové jednotky, ale, poskytuje-li této jednotce dota?ní kapitál, také dodate?né da?ové riziko.

31 Pokud jde o v?c v p?vodním ?ízení, je t?eba podotknout, že Deutsche Shell utrp?la na základ? výkonu svobody usazování finan?ní ztrátu, která nebyla zohledn?na n?meckými da?ovými orgány p?i stanovování základu korpora?ní dan? v N?mecku a která nebyla zohledn?na ani v rámci zdan?ní její stálé provozovny v Itálii.

32 Je nutno dojít k záv?ru, že da?ový režim dot?ený v p?vodním ?ízení p?edstavuje omezení svobody usazování.

33 Co se tý?e p?ípadného od?vodn?ní takového omezení, Finanzamt a n?mecká vláda podp?rn? uvád?jí, že toto omezení spo?ívá na d?vodech vycházejících jednak ze soudržnosti da?ových pravidel a jednak z rozd?lení da?ové pravomoci mezi oba dot?ené ?lenské státy.

34 Podle prvního od?vod?ujícího argumentu by zohledn?ní kurzové ztráty pro ú?ely stanovení da?ového základu Deutsche Shell v N?mecku vedlo k nesoudržnosti da?ového režimu, jelikož p?ípadný kurzový zisk dosažený ve srovnatelné situaci by zohledn?n nebyl. Znevýhodn?ní plynoucí z nezohledn?ní kurzové ztráty se tak nerozlu?n? pojí se zvýhodn?ním vyplývajícím ze skute?nosti, že kurzový zisk by byl z uvedeného da?ového základu rovn?ž vylou?en.

35 Podle druhého od?vod?ujícího argumentu, je rozd?lení da?ové pravomoci mezi Spolkovou republiku N?mecko a Italskou republiku uskute?né dohodou legitimním cílem. ?lenské státy jsou totiž oprávn?ny stanovit kritéria rozd?lení da?ové svrchovanosti, a? již jednostrann?, nebo prost?ednictvím dvoustranných dohod. Uvedenou dohodou se oba dot?ené ?lenské státy rozhodly osvobodit od dan? p?íjmy stálé provozovny umíst?né na území druhého smluvního státu, což vylou?uje zohledn?ní kurzové ztráty, o kterou se jedná.

36 Tyto dva argumenty nelze zohlednit.

37 Co se tý?e, zaprvé, argumentu vycházejícího ze soudržnosti da?ového režimu, je t?eba p?ipomenout, že Soudní dv?r p?ipustil, že nutnost zachovat takovou soudržnost m?že od?vodnit omezení výkonu základních svobod zaru?ených Smlouvou (viz rozsudky ze dne 28. ledna 1992, Bachmann, C?204/90, Recueil, s. I?249, bod 28; Komise v. Belgie, C?300/90, Recueil, s. I?305, bod 21; výše uvedený rozsudek Keller Holding, bod 40, a rozsudek ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C?379/05, Sb. rozh. s. I?9569, bod 46).

38 Soudní dv?r však rozhodl, že k tomu, aby takové od?vodn?ní mohlo obstát, je t?eba, aby byla prokázána existence p?ímé souvislosti mezi dot?eným da?ovým zvýhodn?ním a vyrovnáním tohoto zvýhodn?ní ur?itým da?ovým odvodem (viz rozsudky ze dne 14. listopadu 1995, Svensson a Gustavsson, C?484/93, Recueil, s. I?3955, bod 58; ze dne 21. listopadu 2002, X a Y, C?436/00, Recueil, s. I?10829, bod 52, a ze dne 14. září 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C?386/04, Sb. rozh. s. I?8203, body 54 až 56).

39 Mimoto, p?ímá povaha takové souvislosti musí být prokázána, vzhledem k cíli sledovanému dot?enou da?ovou právní úpravou, u da?ových poplatník? dot?ených p?ísnou spojitostí mezi prvkem odpo?itatelnosti a prvkem zdan?ní (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 11. srpna 1995, Wielockx, C?80/94, Recueil, s. I?2493, bod 24).

40 Co se tý?e da?ového režimu dot?eného v p?vodním ?ízení, je t?eba zd?raznit, že srovnání mezi kurzovými ztrátami, na stran? jedné, a kurzovými zisky, na stran? druhé, není rozhodující, jelikož mezi t?mito dv?ma prvky neexistuje žádná p?ímá souvislost ve smyslu judikatury

připomenuté v obou předchozích bodech. Nezohlednění kurzové ztráty pro účely stanovení daňového základu Deutsche Shell za zdaňovací období 1992 totiž není kompenzováno žádným daňovým zvýhodněním v německém státě, ve kterém má tato společnost sídlo, ani v německém státě, ve kterém se nachází její stálá provozovna.

41 Pokud jde, zadruhé, o argument vycházející z existence dohody, která rozdělila zdaňovací pravomoc mezi oba dotčené německé státy, je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury jsou německé státy při neexistenci jednotlicích nebo harmonizačních opatření na úrovni Společenství i nadále příslušné ke stanovení, případně prostřednictvím mezinárodních smluv, kritérií zdaňování příjmů a majetku za účelem zamezení dvojímu zdanění (viz rozsudky ze dne 3. října 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Sb. rozh. s. I-9461, bod 54; ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Sb. rozh. s. I-11673, bod 52, a ze dne 18. července 2007, Oy AA, C-231/05, Sb. rozh. s. I-6373, bod 52).

42 Uvedená příslušnost rovněž znamená, že německý stát nemůže být povinen pro účely použití svých daňových právních předpisů zohlednit záporné hospodářské výsledky stálé provozovny umístěné v jiném německém státě a patřící společnosti, jejíž sídlo se nachází na území prvního státu pouze z důvodu, že takové výsledky nemohou být daňově zohledněny v německém státě, ve kterém se nachází stálá provozovna.

43 Svoboda usazování totiž nemůže být chápána v tom smyslu, že německý stát je povinen zavádět svá daňová pravidla v závislosti na pravidlech jiného německého státu tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav, jelikož rozhodnutí společnosti týkající se zřízení obchodních struktur v zahraničí mohou být pro takovou společnost v jednotlivých případech více či méně výhodná nebo nevýhodná (viz obdobně rozsudek ze dne 12. července 2005, Schempp, C-403/03, Sb. rozh. s. I-6421, bod 45).

44 Co se týče vřci v původním řízení, je třeba uvést, že dotčené daňové znevýhodnění se týká zvláštní provozní okolnosti, která může být zohledněna pouze německými daňovými orgány. Je-li pravdou, že každému německému státu, který uzavřel dohodu o zamezení dvojího zdanění, přísluší takovou dohodu provádět uplatňováním svého vlastního daňového práva a urvat tak příjmy, které lze připisovat stálé provozovně, nelze připustit, aby německý stát odmítal zohlednit kurzové ztráty v základu daně hlavní provozovny, které, na základě jejich povahy, nemůže stálá provozovna nikdy utrpět.

45 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že ustanovení článku 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy brání tomu, aby německý stát vyloučil ze stanovování vnitrostátního základu daně kurzovou ztrátu společnosti se sídlem na území tohoto státu, ke které došlo při navrácení dotaného kapitálu poskytnutého její stálé provozovně umístěné v jiném německém státě.

Ke druhé otázce

46 Touto otázkou se předkládající soud táže, zda v případě, kdy by bylo na první otázku odpovězeno kladně, brání ustanovení článku 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy rovněž tomu, aby kurzová ztráta, o níž se jedná, mohla být odečtena jako provozní výdaj podniku se sídlem v německém státě, pouze pokud jeho stálá provozovna umístěná v jiném německém státě nevytvořila žádný zisk, který by byl osvobozen od daně.

47 Jak vyplývá z úvah uvedených v bodech 30 a 31 rozsudku v projednávané věci, omezení započítání kurzových ztrát uvedené stálé provozovny v závislosti na jejích hospodářských výsledcích rovněž může společnost odrazovat od pokračování v jejích přeshraničních činnostech uvnitř Evropského společenství prostřednictvím takové jednotky, a musí být proto považováno za

překážku výkonu svobody usazování.

48 Co se týče případného odvodnění takového omezení, Finanzamt a německá vláda zopakovaly svoje stanovisko, podle kterého je tento daňový režim odvodnění dány vycházejícími ze soudržnosti daňových pravidel a z rozdělení daňové pravomoci mezi oba dotčené členské státy, přičemž vysvětlení poskytnutá v tomto ohledu se blíží vysvětlením uvedeným v bodech 34 a 35 rozsudku v projednávané věci.

49 Finanzamt a německá vláda mají rovněž za to, že úelem daňového režimu dotčeného v povodním řízení je zabránit dvojímu zohlednění ztrát tím, že budou vyloučeny odpoty nákladů vynaložených pro účely dosažení zisku v zahraničí, jelikož ty jsou podle dohody osvobozeny od daní. Musela-li by totiž být kurzová ztráta zohledněna jako provozní výdaj podniku v Německu, využívala by Deutsche Shell dvojí daňové zvýhodnění, jelikož kladný hospodářský výsledek její stále provozovny je podle dohody osvobozen od daní v Německu, aniž by kurzová ztráta mohla být zohledněna v rámci zdanění v Itálii. Jinými slovy, jeden a ten samý hospodářský postup by byl uměle rozdělen ve prospěch společnosti Deutsche Shell, přičemž příjmy stále provozovny by byly podle dohody osvobozeny od daní a s kurzovou ztrátou by bylo zacházeno jako s provozním výdajem podniku, odlišujícím se od jeho ostatních výdajů.

50 Jelikož dva z argumentů uplatněných Finanzamt a německou vládou v podstatě opakují úvahy, které uvedly ve věci první otázky, stačí odkázat na body 37 až 44 rozsudku v projednávané věci, z nichž vyplývá, že nezohlednění kurzové ztráty nelze odvodnit dány uvedenými v bodě 48.

51 Co se týče specifického argumentu vycházejícího ze skutečnosti, že by Deutsche Shell mohla využívat dvojího zvýhodnění vyplývajícího z kurzové ztráty, je třeba uvést, že členský stát, který se vzdal výkonu své daňové pravomoci tím, že uzavřel takovou dvoustrannou daňovou dohodu, jaká je použitelná ve věci v povodním řízení, nemůže uplatňovat neexistenci daňové pravomoci vůči hospodářským výsledkům stále provozovny patřící společnosti usazené na území tohoto státu, aby odvodnil odmítnutí provést odpoty nákladů této společnosti, které svojí povahou nemohou být zohledněny v členském státě, ve kterém se nachází tato provozovna.

52 Je třeba dodat, že to, že stálá provozovna vytvořila zisk, není rozhodující, pokud jde o nárok společnosti Deutsche Shell provést odpoty celé kurzové ztráty vyplývající z navrácení dotačního kapitálu poskytnutého této provozovně jako provozního výdaje podniku. Nebylo-li by tomu tak, kurzová ztráta by nemohla být zohledněna ani členským státem, ve kterém se nachází sídlo společnosti, ani členským státem, ve kterém se nachází stálá provozovna, jelikož v jejím ústetnictví, vedeném ve vnitrostátní měně, není možné promítnout nové znehodnocení dotačního kapitálu.

53 Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět, že ustanovení článku 52 Smlouvy ve spojení s článkem 58 Smlouvy brání rovněž tomu, aby kurzová ztráta mohla být odečtena jako provozní výdaj podniku se sídlem v členském státě, pouze pokud jeho stálá provozovna umístěná v jiném členském státě nevytvořila žádný zisk, který by byl osvobozen od daní.

K nákladům řízení

54 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

- 1) Ustanovení článku 52 Smlouvy o ES (nyní, po změně, článek 43 ES) ve spojení s článkem 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES) brání tomu, aby členský stát vyloučil ze stanovování vnitrostátního základu daně kurzovou ztrátu společnosti se sídlem na území tohoto státu, ke které došlo při navrácení dotačního kapitálu poskytnutého její stálé provozovně umístěné v jiném členském státě.
- 2) Ustanovení článku 52 Smlouvy o ES (nyní, po změně, článek 43 ES) ve spojení s článkem 58 Smlouvy o ES (nyní článek 48 ES) brání rovněž tomu, aby kurzová ztráta mohla být odečtena jako provozní výdaj podniku se sídlem v členském státě, pouze pokud jeho stálá provozovna umístěná v jiném členském státě nevytvořila žádný zisk, který by byl osvobozen od daně.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.