

Vec C-293/06

Deutsche Shell GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Finanzgericht Hamburg)

„Sloboda usadiť sa – Dať z príjmov právnických osôb – Menové vplyvy pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý poskytla spoločnosť so sídlom v členskom štáte svojej stálej prevádzkarni, ktorá sa nachádza v inom členskom štáte“

Abstrakt rozsudku

Voľný pohyb osôb – Sloboda usadiť sa – Daťová právna úprava – Dať z príjmov právnických osôb – Odpoveť strán

[Zmluva ES, článok 52 (zmenený, teraz článok 43 ES) a článok 58 (teraz článok 48 ES)]

Ustanovenia článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) v spojení s článkom 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES) bránia tomu, aby členský štát vynímal kurzovú stratu, ktorá vznikla spoločnosti so sídlom na jeho území pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý táto spoločnosť poskytla svojej stálej prevádzkarni v druhom členskom štáte, zo základu dane na stanovenie vnútroštátnej dane. Tieto ustanovenia bránia tiež tomu, aby kurzovú stratu bolo možné odpísať ako prevádzkový výdavok spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte len v rozsahu, v akom jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v druhom členskom štáte nedosiahla zisk oslobodený od dane.

Takýto daňový režim totiž zvyšuje hospodárske riziko pre každú spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá má v úmysle zriadiť hospodársky subjekt v inom členskom štáte používajúcim odlišnú menu, a predstavuje tak prekážku slobody usadiť sa. Nie je opodstatnená potrebou chrániť koherentnosť daňového systému, keďže neexistuje nijaká priama súvislosť medzi kurzovou stratou na jednej strane a kurzovým ziskom na strane druhej. Táto prekážka takisto nemôže byť opodstatnená existenciou Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Je samozrejmé, že sloboda usadiť sa nemôže byť chápaná v tom zmysle, že členský štát je povinný prispôbiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov druhého členského štátu, aby za každých okolností zaručil také zdanenie, pri ktorom sa vyrovnajú všetky rozdiely vyplývajúce z vnútroštátnych daňových úprav, keďže rozhodnutia, ktoré spoločnosť urobí v súvislosti so stanovením svojich zahraničných podnikateľských štruktúr, pre ňu môžu byť v jednotlivých prípadoch viac alebo menej výhodné. Sporná daňová nevýhoda sa ale týka osobitnej prevádzkovej okolnosti, ktorú môžu zohľadniť len daňové orgány materského podniku.

Pokiaľ ide o obmedzenie započítania kurzovej straty, ktorá vznikla uvedenej stálej prevádzkarni, v závislosti od jej hospodárskeho výsledku, nemôže byť opodstatnená ani tvrdením, že podnikateľ majúci prevádzkareň by tak mohol získať dvojité výhodu v dôsledku kurzovej straty. Členský štát, ktorý sa uzatvorením zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vzdal svojich daňových právomocí,

sa totiž nemôže odvolávať na nedostatok týchto právomocí, pokiaľ ide o hospodársky výsledok stálej prevádzkarne patriacej spoločnosti so sídlom na jeho území, aby tým odôvodnil, že odmietol odpovedať výdavky vynaložené touto spoločnosťou, ktoré zo svojej podstaty nemožno zohľadniť v nemeckom štáte, kde sa nachádza táto prevádzkareň.

(pozri body 30, 32, 40, 43 – 45, 47, 50, 51, 53, body 1a 2 výroku)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 28. februára 2008 (*)

„Sloboda usadiť sa – Dať z príjmov právnických osôb – Menové vplyvy pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý poskytla spoločnosť so sídlom v nemeckom štáte svojej stálej prevádzkarni, ktorá sa nachádza v inom nemeckom štáte“

Vo veci C-293/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Finanzgericht Hamburg (Nemecko) z 8. júna 2006 a doručený Súdnemu dvoru 3. júla 2006, ktorý súvisí s konaním:

Deutsche Shell GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (spravodajkyňa), J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. septembra 2007,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Deutsche Shell GmbH, v zastúpení: A. Raupach a D. Pohl, Rechtsanwälte,
- Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, v zastúpení: M. Fromm, splnomocnený zástupca,
- nemecká vláda, v zastúpení: M. Lumma a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,
- holandská vláda, v zastúpení: H. G. Sevenster a M. de Mol, ako aj M. de Grave,

splnomocnení zástupcovia,

– Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a G. Wilms, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. novembra 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) a článku 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES).

2 Tento návrh bol predložený v spore medzi spoločnosťou Deutsche Shell GmbH (ďalej len „Deutsche Shell“) a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (ďalej len „Finanzamt“) vo veci daňového postupu zo strany orgánov Spolkovej republiky Nemecko v súvislosti s menovým znehodnotením dotčného kapitálu, ktorý Deutsche Shell poskytla svojej stálej prevádzkarni nachádzajúcej sa v inom členskom štáte pri vrátení tohto kapitálu.

Právny rámec

Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia

3 Článok 3 zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi Nemeckom a Talianskom uzatvorenej 31. októbra 1925 (RGBl. 1925 II, s. 1146, ďalej len „zmluva“) stanovuje:

„1. Vecné dane, ktoré sa týkajú príjmov z prevádzkovania obchodu, hospodárstva a ostatných živností akéhokoľvek druhu, vyberie len štát, na ktorého území má podnikateľ stálu prevádzkareň;...

...

3. Ak má podnikateľ stálu prevádzkareň v oboch zmluvných štátoch, vecné dane vyberie každý štát z tej časti príjmov, ktorá bola dosiahnutá činnosťou na území, kde sa stále prevádzkarne nachádzajú. ...“

4 Článok 11 zmluvy stanovuje:

„Osobné dane týkajúce sa celkového príjmu daňovníka budú vyberané každým zo zmluvných štátov podľa týchto ustanovení:

1. Na príjmy

...

c) z prevádzkovania obchodu, hospodárstva a ostatných živností akéhokoľvek druhu, vrátane príjmov z prevádzkovania námornej lodnej dopravy,

...

sa použijú tie isté ustanovenia, ktoré sa týkajú príjmov v uvedenom článku.

...“

Nemecké daňové právne predpisy platné v čase rozhodnom pre spor vo veci samej

5 § 1 zákona z 11. marca 1991 o dani z príjmov právnických osôb (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, s. 637, ďalej len „KStG“) stanovuje:

„1. Nasledujúce obchodné spoločnosti majú neobmedzenú daňovú povinnosť..., pokiaľ majú svoje ústredie alebo sídlo v tuzemsku:

(1) kapitálové spoločnosti (akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným),

...

(2) Neobmedzená daňová povinnosť sa vzťahuje na všetky príjmy.“

6 § 12 nemeckého daňového zákonníka (Abgabenordnung) stanovuje:

„1. Prevádzkarňou je každý stály priestor alebo zariadenie, v ktorom sa uskutočňuje podnikateľská činnosť.

2. Za prevádzkareň sa považujú najmä:

...

– organizačné zložky.“

7 § 2a ods. 3 zákona zo 7. septembra 1990 o dani z príjmov (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, s. 1898, ďalej len „EStG“) stanovuje:

„Ak sa podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia majú u daňového rezidenta príjmy stálej prevádzkarne umiestnenej v zahraničí pochádzajúce zo živnostenskej činnosti oslobodiť od dane z príjmov, na žiadosť daňovníka sa strata, ktorá vznikne podľa právnych predpisov vnútroštátneho práva pri týchto príjmoch po stanovení celkovej výšky príjmov, odpočíta, pokiaľ môže byť daňovníkom vyrovnaná a odpočítaná, ak by príjmy nemohli byť oslobodené od dane z príjmov, a pokiaľ je podľa tejto zmluvy vyššia ako kladné príjmy zo živnostenskej činnosti, ktoré majú byť oslobodené z inej stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v tomto cudzom štáte. ... Pokiaľ sa v priebehu niektorého z nasledujúcich daňových období dosiahnu kladné príjmy zo živnostenskej činnosti stálej prevádzkarne so sídlom v tomto cudzom štáte, ktoré majú byť podľa zmluvy oslobodené, musí byť v dotknutom daňovom období pri stanovení celkovej výšky príjmov znovu zohľadnená suma odpočítaná podľa prvej a druhej vety. ...“

8 § 3c ods. 1 EStG stanovuje:

„Pokiaľ majú výdavky priamu ekonomickú súvislosť s nezdaniečnými príjmami, nemôžu byť odpočítané ako prevádzkové výdavky alebo výdavky nevyhnutné na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Deutsche Shell, kapitálová spoločnosť so sídlom a s ústredím v Nemecku, založila v roku 1974 v Taliansku stálu prevádzkareň na výskum a ťažbu zemného plynu a ropy (ďalej len „stála prevádzkareň“). V rokoch 1974 až 1991 spoločnosť poskytovala tejto prevádzkarni finančné prostriedky vo forme tzv. dotačného kapitálu.

10 Výplaty zisku stálej prevádzkarne, ktoré smerovali do Nemecka, boli odpočítané od

dotačného kapitálu v prospech Deutsche Shell podľa výmenného kurzu nemeckej marky (DEM) a talianskej líry (ITL) v rozhodný deň vyplatenia.

11 Menové znehodnotenie sumy dotačného kapitálu, ktorý sa poskytol stálej prevádzkarni, sa v Taliansku pri výpočte dane tejto prevádzkarne nezohľadnilo, keďže základ dane bol stanovený v talianskych lírach.

12 Deutsche Shell má v Nemecku, pokiaľ ide o jej celosvetový príjem, neobmedzenú daňovú povinnosť na základe § 1 ods. 1 bodu 1 KStG.

13 Dňa 28. februára 1992 Deutsche Shell vložila investičný majetok stálej prevádzkarne uvoľnením skrytých rezerv do talianskej dcérskej spoločnosti Sierra Gas Srl. Prevodom majetku stála prevádzkarňa zanikla. Podiely vložené do spoločnosti Sierra Gas Srl spoločnosť Deutsche Shell predala ešte v ten istý deň spoločnosti Edison Gas SpA.

14 Dňa 17. júla 1992 bola suma v talianskych lírach, ktorá sa dosiahla prostredníctvom uvedených transakcií, prevedená spoločnosti Deutsche Shell z dôvodu vrátenia dotačného kapitálu.

15 Suma vráteného dotačného kapitálu vo výške 83 658 896 927 ITL predstavovala po prepočítaní na nemecké marky na základe výmenného kurzu z príslušného dňa (ITL 1 000 = DEM 1,3372) sumu 111 868 677 DEM.

16 Záporný rozdiel 122 698 502 DEM, ktorý vznikol porovnaním sumy 111 868 677 DEM a sumy dotačného kapitálu, Deutsche Shell považovala za „kurzovú stratu“.

17 Pri výpočte zdaniteľného príjmu Deutsche Shell za zdaňovacie obdobie roka 1992 Finanzamt nezohľadnil uvedenú stratu vo výmere na daň z príjmov právnických osôb z 19. septembra 1997.

18 Dňa 2. októbra 1997 Deutsche Shell podala proti výmeru námietku.

19 Po zmene výmeru z iných dôvodov, v tejto veci nepodstatných, 16. novembra 2001 a 5. augusta 2003 Finanzamt rozhodnutím zo 7. augusta 2003 zamietol námietku ako nedôvodnú. Okrem iného tvrdil, že Deutsche Shell neutrpela reálnu finančnú stratu, že menové znehodnotenie sumy dotačného kapitálu predstavuje len časť hospodárskeho výsledku stálej prevádzkarne a že spoločnosť dosiahla v predmetnom zdaňovacom období aj po jej zohľadnení kladný hospodársky výsledok.

20 Dňa 14. augusta 2003 Deutsche Shell podala proti rozhodnutiu Finanzamt o zamietnutí námietky žalobu na Finanzgericht Hamburg.

21 Deutsche Shell pred týmto súdom tvrdila, že nemožnosť odpočítania kurzovej straty na účely dane z príjmov právnických osôb odporuje slobode usadiť sa. Namietala najmä, že v prejednávanej veci sa nachádza v horšom postavení, ako keby bola dotačný kapitál investovala do spoločnosti so sídlom v Nemecku.

22 Za týchto okolností Finanzgericht, podľa ktorého rozhodnutie v spore závisí od výkladu ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa, rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Odporuje článok 52 v spojení s článkom 58 Zmluvy ES..., ak Spolková republika Nemecko ako štát pôvodu posudzuje kurzovú stratu tuzemského materského podniku z vrátenia takzvaného dotačného kapitálu poskytnutého talianskej stálej prevádzkarni ako časť zisku tejto prevádzkarne

a na základe oslobodenia podľa § 3 ods. 1 a 3 a § 11 bodu 1 písm. c) zmluvy... ju vyníma zo základu dane na stanovenie nemeckej dane, hoci kurzovú stratu nemožno zahrnúť do výpočtu zisku stálej prevádzkarne, ktorý má byť zdanený v Taliansku, a preto sa nemôže zohľadniť ani v štáte pôvodu, ani v štáte, kde sa stála prevádzkareň nachádza?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, odporuje § 52 v spojení s § 58 Zmluvy ..., ak sa uvedená kurzová strata síce má zahrnúť do základu dane na stanovenie nemeckej dane, ale možno ju ako prevádzkový výdavok odpočítať len v rozsahu, v akom z talianskej stálej prevádzkarne nie je dosiahnutý zisk nepodliehajúci dani?

O žalobe

O prvej otázke

23 Touto otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či ustanovenia § 52 v spojení s § 58 Zmluvy bránia tomu, aby český štát vynímal kurzovú stratu, ktorá vznikla spoločnosti so sídlom na jeho území pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý táto spoločnosť poskytla svojej stálej prevádzkarni v druhom členskom štáte, zo základu dane na stanovenie vnútroštátnej dane.

24 Pokiaľ ide o skutkové okolnosti, ktoré viedli k podaniu návrhu na začatie prejudiciálneho konania, Finanzamt a nemecká vláda tvrdili, že v prejednávanej veci nedošlo k nijakej skutočnej hospodárskej strate v dôsledku výmenného kurzu platného pri postúpení stálej prevádzkarne a vrátení dotačného kapitálu. Zdôrazovali, že Deutsche Shell a jej stála prevádzkareň tvorili nedeliteľný hospodársky subjekt a že v súvahe skupiny vždy dochádzalo k finančným výkyvom v dôsledku vývoja výmenného kurzu.

25 Na tomto mieste treba uviesť, že vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby určil, či v rámci konania vo veci samej sporné kolísanie meny viedlo ku kurzovej strate a tým spôsobilo hospodársku stratu, ktorá negatívne ovplyvnila hospodársky výsledok Deutsche Shell za posudzované daňové obdobie.

26 Súdnemu dvoru naopak prislúcha, aby sa pri odpovedi na prejudiciálne otázky opieral o posúdenie predložené vnútroštátnym súdom a aby mu poskytol všetky užitočné usmernenia potrebné na rozhodnutie vo veci.

27 Za týchto okolností musí Súdny dvor určiť, či v prípade, keby existovala kurzová strata, ktorá spôsobila skutočnú hospodársku stratu, Finanzamt môže svojím rozhodnutím o vyatí tejto straty zo základu dane uvedenej spoločnosti spôsobiť obmedzenie výkonu slobody usadiť sa.

28 Treba pripomenúť, že v súlade s ustálenou judikatúrou treba za také obmedzenie považovať všetky opatrenia, ktoré zakazujú výkon tejto slobody, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (pozri rozsudky z 30. novembra 1995, Gebhard, C-55/94, Zb. s. I-4165, bod 37, a z 5. októbra 2004, CaixaBank France, C-442/02, Zb. s. I-8961, bod 11).

29 Súdny dvor najmä rozhodol, že také obmedzujúce úkony môžu nastať predovšetkým vtedy, ak spoločnosť môže byť z dôvodu daňovej právnej úpravy odrádzaná od zakladania podriadených subjektov, napríklad stálych prevádzkarní, v iných členských štátoch a od vykonávania činnosti prostredníctvom týchto subjektov (pozri rozsudky z 13. decembra 2005, Marks & Spencer, C-446/03, Zb. s. I-10837, body 32 a 33, ako aj z 23. februára 2006, Keller Holding, C-471/04, Zb. s. I-2107, bod 35).

30 Ako uviedla generálna advokátka v bodoch 43 a 44 svojich návrhov, sporný daňový režim

vo veci samej zvyšuje hospodárske riziko pre každú spoločnosť so sídlom v členskom štáte, ktorá má v úmysle zriadiť hospodársky subjekt v inom členskom štáte používajúcim odlišnú menu. V tejto situácii materská spoločnosť čelí nielen bežnému riziku spojenému s prípadným neúspechom tohto subjektu, ale bude musieť čeliť aj zvýšenému riziku daňovej povahy pri poskytnutí doterajšieho kapitálu tomuto subjektu.

31 Pokiaľ ide o spor vo veci samej, treba uviesť, že z dôvodu výkonu slobody usadiť sa Deutsche Shell utrpela finančnú stratu, ktorú vnútroštátne daňové orgány nezohľadnili pri výpočte základu dane z príjmov právnických osôb v Nemecku a ktorá nebola zohľadnená ani pri zdanení jej stálej prevádzkarne v Taliansku.

32 Je preto nutné dospieť k záveru, že sporný daňový režim vo veci samej predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa.

33 Pokiaľ ide o prípadné odôvodnenie uvedeného obmedzenia, Finanzamt a nemecká vláda sa subsidiárne odvolávali na jednej strane na koherentnosť daňového systému a na druhej strane na rozdelenie daňových právomocí medzi dva dotknuté členské štáty.

34 Podľa prvého odôvodnenia by zohľadnenie kurzovej straty pri výpočte daňového základu Deutsche Shell v Nemecku spôsobilo nekoherentnosť daňového systému, pretože prípadný kurzový zisk dosiahnutý v porovnateľnej situácii by sa nezohľadnil. Nevýhoda, ktorá vyplýva z nezohľadnenia kurzovej straty, vlastne vzniká v dôsledku výhody, ktorá vyplýva zo skutočnosti, že pri stanovení základu dane by sa nezohľadnil ani kurzový zisk.

35 Podľa druhého odôvodnenia je zmluvou uskutočnené rozdelenie daňových právomocí medzi Nemecko a Taliansko legitímnym cieľom. Členské štáty si totiž môžu určiť kritériá na rozdelenie daňových právomocí buď jednostranne, alebo prostredníctvom bilaterálnych dohôd. Prostredníctvom uvedenej zmluvy sa dotknuté členské štáty rozhodli oslobodiť od dane príjmy stálych prevádzkarní, ktoré sa nachádzajú na území druhého zmluvného štátu, a preto sa kurzová strata, o ktorú tu ide, nemôže zohľadniť.

36 Tieto dve tvrdenia nemožno prijať.

37 Pokiaľ ide o prvý dôvod založený na koherentnosti daňového systému, treba pripomenúť, že Súdny dvor pripustil, že potreba chrániť túto koherentnosť môže odôvodniť obmedzenie výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou (pozri rozsudky z 28. januára 1992, Bachmann, C-204/90, Zb. s. I-249, bod 28; Komisia/Belgicko, C-300/90, Zb. s. I-305, bod 21; Keller Holding, už citovaný, bod 40, a z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 46).

38 Súdny dvor však rozhodol, že nato, aby argument založený na takom odôvodnení mohol obstať, je potrebné preukázať existenciu priameho vzťahu medzi predmetnou daňovou výhodou a kompenzáciou tejto výhody prostredníctvom určitého daňového odvodu (pozri rozsudky zo 14. novembra 1995, Svensson a Gustavsson, C-484/93, Zb. s. I-3955, bod 58; z 21. novembra 2002, X a Y, C-436/00, Zb. s. I-10829, bod 52; Keller Holding, už citovaný, bod 40, ako aj zo 14. septembra 2006, Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, Zb. s. I-8203, body 54 až 56).

39 Okrem toho priamy charakter tohto vzťahu musí byť na úrovni dotknutých daňovníkov preukázaný, vzhľadom na cieľ sledovaný predmetnou právnou úpravou, úzkou súvislosťou medzi aspektom odpočítateľnosti a aspektom zdanenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. augusta 1995, Wielockx, C-80/94, Zb. s. I-2493, bod 24).

40 Pokiaľ ide o daňový režim vo veci samej, treba zdôrazniť, že porovnanie medzi kurzovou stratou a kurzovým ziskom je bezvýznamné, lebo medzi nimi neexistuje nijaká priama súvislosť v

zmysle judikatúry spomínanej v predchádzajúcich dvoch bodoch. Nezohľadnenie kurzovej straty pri výpočte daňového základu Deutsche Shell za zdaňovacie obdobie roka 1992 nie je kompenzované nijakou daňovou výhodou v nemeckom štáte, v ktorom má táto spoločnosť sídlo, ani v nemeckom štáte, kde sa nachádza jej stála prevádzkareň.

41 Pokiaľ ide o druhý dôvod založený na existencii zmluvy, ktorou sa rozdelili daňové právomoci medzi dva dotknuté nemecké štáty, treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry si nemecké štáty v prípade neexistencie unifikovaných alebo harmonizačných opatrení v Spoločenstve zachovávajú právomoc vymedziť kritériá zdaňovania príjmov alebo majetku, aby prípadne aj prostredníctvom zmlúv zamedzili dvojitému zdaneniu (pozri rozsudky z 3. októbra 2006, FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, Zb. s. I-9461, bod 54; z 12. decembra 2006, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, Zb. s. I-11673, bod 52, a z 18. júla 2007, Oy AA, C-231/05, Zb. s. I-6373, bod 52).

42 Do tejto právomoci patrí aj to, že nemecký štát nemôže byť povinný pri uplatnení svojich daňových právnych predpisov zohľadňovať záporné hospodárske výsledky stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v inom nemeckom štáte, ktorá patrí spoločnosti, ktorej sídlo sa nachádza na území prvého nemeckého štátu, len preto, lebo tieto výsledky sa nemôžu zohľadniť na dani v nemeckom štáte, kde sa nachádza stála prevádzkareň.

43 Sloboda usadiť sa totiž nemôže byť chápaná v tom zmysle, že nemecký štát je povinný prispôbiť svoje daňové právne predpisy v závislosti od predpisov druhého nemeckého štátu, aby za každých okolností zaručil také zdanenie, pri ktorom sa vyrovnajú všetky rozdiely vyplývajúce z vnútroštátnych daňových úprav, keďže rozhodnutia, ktoré spoločnosť urobí v súvislosti so stanovením svojich zahraničných podnikateľských štruktúr, pre ňu môžu byť v jednotlivých prípadoch viac alebo menej výhodné (pozri analogicky rozsudok z 12. júla 2005, Schempp, C-403/03, Zb. s. I-6421, bod 45).

44 V súvislosti s konaním vo veci samej treba uviesť, že sporná daňová nevýhoda sa týka osobitnej prevádzkovej okolnosti, ktorú môžu zohľadniť len nemecké daňové orgány. Hoci je pravda, že je vecou každého nemeckého štátu, ktorý uzatvoril zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, aby zaviedol ustanovenia tejto zmluvy do praxe prostredníctvom svojich daňových právnych predpisov a zároveň stanovil príjmy, ktoré sa týkajú stálej prevádzkarne, nemožno pripustiť, aby tento nemecký štát pri výpočte daňového základu materskej spoločnosti nezohľadnil kurzovú stratu, ktorá zo svojej podstaty nemohla vzniknúť samotnej stálej prevádzkarni.

45 Preto treba na prvú otázku odpovedať tak, že ustanovenia článku 52 v spojení s článkom 58 Zmluvy bránia tomu, aby nemecký štát vynímal kurzovú stratu, ktorá vznikla spoločnosti so sídlom na jeho území pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý táto spoločnosť poskytla svojej stálej prevádzkarni v druhom nemeckom štáte, zo základu dane na stanovenie vnútroštátnej dane.

O druhej otázke

46 Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či v prípade kladnej odpovede na prvú otázku ustanovenia článku 52 v spojení s článkom 58 Zmluvy bránia tiež tomu, aby kurzovú stratu bolo možné odpočítať ako prevádzkový výdavok spoločnosti so sídlom v jednom nemeckom štáte len v rozsahu, v akom jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v druhom nemeckom štáte nedosiahla zisk oslobodený od dane.

47 Ako vyplýva z úvah v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku, obmedzenie započítania kurzovej straty, ktorá vznikla stálej prevádzkarni, v závislosti od jej hospodárskeho výsledku takisto môže odradiť spoločnosť od vykonávania cezhraničných činností v Európskom spoločenstve prostredníctvom hospodárskeho subjektu, a preto sa musí považovať za obmedzenie slobody

usadiť sa.

48 Pokiaľ ide o prípadné odôvodnenie tohto obmedzenia, Finanzamt a nemecká vláda zopakovali svoje stanovisko, že takýto daňový režim je opodstatnený koherentnosťou daňovej právnej úpravy a rozdelením daňových právomocí medzi dva dotknuté členské štáty, pričom vysvetlenia predložené v tomto ohľade sú podobné tým, ktoré sú uvedené v bodoch 34 a 35 tohto rozsudku.

49 Finanzamt a nemecká vláda sa tiež domnievajú, že daňový režim v prejednávanej veci má za cieľ vyhnúť sa dvojitému zohľadneniu strát tým, že sa odpočítajú náklady vynaložené na dosiahnutie príjmov v zahraničí, keďže sú podľa zmluvy oslobodené od dane. Keby sa kurzová strata zohľadnila v Nemecku ako prevádzkový výdavok, spoločnosti Deutsche Shell by tak vznikla dvojitá daňová výhoda, keďže kladný výsledok stálej prevádzkare je v Nemecku podľa zmluvy oslobodený od dane bez toho, aby mohla byť kurzová strata zohľadnená pri zdanení v Taliansku. Inak povedané, jeden a ten istý hospodársky postup by bol umelo rozdelený v prospech spoločnosti Deutsche Shell, keďže príjmy stálej prevádzkare by sa podľa zmluvy oslobodili od dane a kurzová strata by sa považovala za prevádzkový výdavok oddelený od ostatných výdavkov spoločnosti.

50 Keďže uvedené dve tvrdenia Finanzamt a nemeckej vlády sú v podstate len opakovaním vyjadrení, ktoré tieto subjekty urobili v súvislosti s prvou otázkou, stačí odkázať na body 37 až 44 tohto rozsudku, z ktorých vyplýva, že nezohľadnenie kurzovej straty nemôže byť opodstatnené dôvodmi uvedenými v bode 48 tohto rozsudku.

51 Pokiaľ ide o tvrdenie, že existovalo riziko, že Deutsche Shell by v dôsledku kurzovej straty získala dvojitú výhodu, treba uviesť, že členský štát, ktorý sa uzatvorením bilaterálnej zmluvy týkajúcej sa daní, akou je zmluva vo veci samej, vzdal svojich daňových právomocí, sa nemôže odvolávať na nedostatok týchto právomocí, pokiaľ ide o hospodársky výsledok stálej prevádzkare patriacej spoločnosti so sídlom na jeho území, aby tým odôvodnil, že odmietol odpočítať výdavky vynaložené touto spoločnosťou, ktoré zo svojej podstaty nemožno zohľadniť v členskom štáte, kde sa nachádza táto prevádzkareň.

52 Treba dodať, že skutočnosť, že stála prevádzkareň dosiahla zisk, nemá nijaký vplyv na právo spoločnosti Deutsche Shell odpočítať si celkovú kurzovú stratu, ktorá bola spôsobená vrátením dotaného kapitálu poskytnutého tejto prevádzkarni, ako prevádzkové výdavky spoločnosti. Keby to tak nebolo, kurzová strata by sa nemohla zohľadniť ani v tom členskom štáte, v ktorom sa nachádza sídlo spoločnosti, ale ani v tom, kde sa nachádza stála prevádzkareň, pretože v účtovníctve prevádzkare, ktoré sa viedlo v domácej mene, by sa menové znehodnotenie dotaného kapitálu neukázalo.

53 Na druhú otázku preto treba odpovedať tak, že ustanovenia článku 52 v spojení s článkom 58 Zmluvy bránia tiež tomu, aby kurzovú stratu bolo možné odpočítať ako prevádzkový výdavok spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte len v rozsahu, v akom jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v druhom členskom štáte nedosiahla zisk oslobodený od dane.

O trovách

54 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Ustanovenia článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) v spojení s článkom 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES) bránia tomu, aby členský štát vynímal kurzovú stratu, ktorá vznikla spoločnosti so sídlom na jeho území pri vrátení dotačného kapitálu, ktorý táto spoločnosť poskytla svojej stálej prevádzkarni v druhom členskom štáte, zo základu dane na stanovenie vnútroštátnej dane.
2. Ustanovenia článku 52 Zmluvy ES (zmenený, teraz článok 43 ES) v spojení s článkom 58 Zmluvy ES (teraz článok 48 ES) bránia tiež tomu, aby kurzovú stratu bolo možné odpočítať ako prevádzkový výdavok spoločnosti so sídlom v jednom členskom štáte len v rozsahu, v akom jej stála prevádzkareň nachádzajúca sa v druhom členskom štáte nedosiahla zisk oslobodený od dane.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.