

Zadeva C-293/06

Deutsche Shell GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg)

„Svoboda ustanavljanja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Finančni učinki pri vračanju dotacijskega kapitala, ki ga je družba s sedežem v eni državi članici odobrila svoji stalni poslovni enoti v drugi državi članici“

Povzetek sodbe

Prosto gibanje oseb – Svoboda ustanavljanja – Davčna zakonodaja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Odbitek izgub

(člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in člen 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES))

Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) v povezavi s členom 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) nasprotuje temu, da država članica za določitev nacionalne davčne osnove izključi negativno tečajno razliko, ki jo je utrpela družba s statutarim sedežem na ozemlju te države med vračanjem dotacijskega kapitala, odobrenega njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici. Ti določbi prav tako nasprotujeta temu, da se negativna tečajna razlika lahko odtegne kot obratovalni strošek podjetja s sedežem v državi članici, le če stalna poslovna enota, ki pripada temu podjetju in ki je v drugi državi članici, ni ustvarila nobenega neobdavčljivega dobička.

Takšen davčni sistem namreč povečuje ekonomsko tveganje, s katerim se srečuje družba, ki želi ustanoviti subjekt v drugi državi članici, če tam velja drugačna valuta kot v državi izvora, in tako predstavlja oviro za svobodo ustanavljanja. Ta ni utemeljena z nujnostjo ohranitve doslednosti davčnega sistema, ker ni neposredne zveze med negativnimi in pozitivnimi tečajnimi razlikami. Ta ovira poleg tega ne more biti utemeljena z obstojem konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Svobode ustanavljanja se res ne more razumeti tako, da je država članica dolžna prilagajati svoja davčna pravila tistim v drugi državi članici, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost nacionalnih davčnih ureditev, ker imajo lahko odločitve, ki jih sprejme družba v zvezi z določenjem poslovne strukture v tujini, glede na posamezen primer prednosti ali slabosti za tako družbo. Vendar se sporna davčna neugodnost nanaša na posebno poslovno okoliščino, ki jo lahko upoštevajo samo davčni organi države članice, v kateri je glavna družba.

Omejitev vračunanja negativne tečajne razlike, ki jo je utrpela navedena stalna poslovna enota, glede na njene poslovne rezultate se prav tako ne more utemeljiti s trditvijo, da bi družba, ki ima to poslovno enoto, lahko dobila dvojno ugodnost na podlagi negativne tečajne razlike. Država članica, ki se odpove izvrševanju svojih davčnih pristojnosti s sklenitvijo dvostranske konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, se namreč ne more sklicevati na neobstoje davčnih pristojnosti v zvezi s poslovnimi rezultati stalne poslovne enote, ki pripada družbi s sedežem na ozemlju te države, da bi utemeljila zavrnitev odbitka stroškov, ki jih je ta družba prikazala in ki se po naravi

stvari ne morejo upoštevati v državi članici, v kateri je ta poslovna enota.

(Glej točke 30, 32, 40, od 43 do 45, 47, 50, 51, 53 ter točki 1 in 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 28. februarja 2008(*)

„Svoboda ustanavljanja – Davek od dohodkov pravnih oseb – Finančni učinki pri vračanju dotacijskega kapitala, ki ga je družba s sedežem v eni državi članici odobrila svoji stalni poslovni enoti v drugi državi članici“

V zadevi C-293/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Finanzgericht Hamburg (Nemčija) z odločbo z dne 8. junija 2006, ki je prispela na Sodišče 3. julija 2006, v postopku

Deutsche Shell GmbH

proti

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, G. Arestis, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, J. Malenovský in T. von Danwitz, sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: C. Strömholm, administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. septembra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Deutsche Shell GmbH A. Raupach in D. Pohl, odvetnika,
- za Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg M. Fromm, zastopnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, M. de Mol in M. de Grave, zastopniki,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in G. Wilms, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 8. novembra 2007

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) in 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Deutsche Shell GmbH (v nadaljevanju: Deutsche Shell) in Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (v nadaljevanju: Finanzamt) zaradi davčnega obravnavanja, s strani organov Zvezne republike Nemčije, zmanjšanja vrednosti dotacije v obliki kapitala (v nadaljevanju: dotacijski kapital), odobrene stalni poslovni enoti navedene družbe s sedežem v drugi državi članici, med vračanjem tega kapitala.

Pravni okvir

Konvencija o izogibanju dvojnega obdavčevanja

3 V členu 3 konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja, sklenjene 31. oktobra 1925 med Nemčijo in Italijo (RGBl. 1925 II, str. 1146; v nadaljevanju: konvencija), je določeno:

„1. Stvarni davki na dohodke od trgovske, industrijske ali kakršnekoli druge poklicne dejavnosti se plačajo le državi, na ozemlju katere ima podjetje svojo stalno poslovno enoto; [...]

[...]

3. Če ima podjetje stalne poslovne enote v obeh državah pogodbenicah, se vsaki izmed njiju plačajo stvarni davki na del dohodkov od dejavnosti tistih stalnih poslovnih enot, ki so na njenem ozemlju. [...]“

4 V členu 11 konvencije je določeno:

„Osební davki na skupen dohodek davčnega zavezanca se plačajo vsaki državi pogodbenici v skladu z naslednjimi določbami:

1. Za dohodke

[...]

(c) od izvajanja trgovske, industrijske ali kakršnekoli druge poklicne dejavnosti, vključno z dohodki od poslovanja podjetja za pomorsko plovbo,

[...]

veljajo iste določbe kot za te dohodke.

[...] “

Nemška davčna zakonodaja, ki je veljala v času dejanskega stanja v glavni stvari

5 V členu 1 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Körperschaftsteuergesetz) z dne 11. marca 1991 (BGBl. 1991 I, str. 637, v nadaljevanju: KStG) je določeno:

„1. Neomejeno davčno zavezana za plačilo davka od dohodkov pravnih oseb so naslednja podjetja [...], ki imajo svoj administrativni center ali sedež na nacionalnem ozemlju:

(1) kapitalske družbe (delniške družbe, družbe z omejeno odgovornostjo);

[...]

2. Neomejena davčna obveznost plačati davek od dohodkov pravnih oseb zajema vse dohodke.“

6 V §lenu 12 nemškega davčnega zakonika (Abgabenordnung) je določeno:

„1. Poslovna enota je vsaka oprema ali vsaka naprava, ki se uporablja za dejavnosti podjetja.

2. Kot poslovne enote se obravnavajo zlasti:

[...]

– podružnice.“

7 V §lenu 2a(3) zakona o dohodnini (Einkommensteuergesetz) z dne 7. septembra 1990 (BGBl. 1990 I, str. 1898, v nadaljevanju: EStG) je določeno:

„§e mora biti na podlagi konvencije proti dvojnemu obdavčevanju oseba, ki je neomejeno davčno zavezana, oproščena [...] plačila dohodnine za dohodke od industrijske ali trgovske dejavnosti stalne poslovne enote, ustanovljene v tujini, se mora na zahtevo davčnega zavezanca izguba, ki nastane pri teh dohodkih na podlagi določb nemškega davčnega prava, pri izračunu skupnega zneska dohodkov odtegniti v delu, v katerem bi jo davčni zavezanec lahko nadomestil ali odtegnil, §e ne bi moral biti oproščen plačila dohodnine, in v delu, v katerem presega pozitivne dohodke, ki jih ima iz industrijske ali trgovske dejavnosti drugih stalnih poslovnih enot v isti tuji državi in za katere je na podlagi te konvencije oproščen plačila davka. [...] §e med poznejšim obdavčenjem iz dohodkov, ki jih ima zavezanec iz industrijske ali trgovske dejavnosti stalnih poslovnih enot v tej tuji državi in za katere je na podlagi te konvencije oproščen plačila davka, izhaja skupno pozitivni znesek, je treba znesek, ki je bil odtegnjen v skladu s prvim in drugim stavkom, ponovno upoštevati pri izračunu skupnega zneska dohodkov za upoštevno obdobje odmere davka. [...]"

8 V §lenu 3c(1) EStG je določeno:

„§e so odhodki v neposredni gospodarski zvezi s prihodki, za katere je zavezanec oproščen plačila davka, se jih ne sme odtegniti kot stroške podjetja ali stroške v zvezi s pridobivanjem dohodkov.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

9 Družba Deutsche Shell, ki je kapitalska družba s sedežem in upravo v Nemčiji, je leta 1974 v Italiji ustanovila stalno poslovno enoto za raziskovanje in izkoriščanje nahajališč zemeljskega plina in nafte (v nadaljevanju: stalna poslovna enota). Med letoma 1974 in 1991 je navedeni poslovni enoti odobrila finančna sredstva v obliki dotacijskega kapitala.

10 Dobički, ki jih je stalna poslovna enota vrnila v Nemčijo, so bili odbiti od dotacijskega kapitala za vrednosti, izračunane po tečaju nemške marke (DEM) in italijanske lire (ITL) na vsak dan, ko je ta poslovna enota opravila izplačilo družbi Deutsche Shell.

11 Zmanjšanje vrednosti dotacijskega kapitala, odobrenega stalni poslovni enoti, ni bilo

upoštevano v Italiji v okviru obdavčitve dobičkov navedene poslovne enote, ker je bila davčna osnova izražena v italijanskih lirah.

12 V Nemčiji je družba Deutsche Shell neomejeno davčno zavezana za svoje svetovne dohodke na podlagi člena 1(1), točka 1, KStG.

13 Družba Deutsche Shell je 28. februarja 1992 prenesla sredstva svoje stalne poslovne enote na italijansko hčerinsko družbo, to je družbo Sierra Gas Srl, za kar je morala razkriti svoje skrite rezerve. S prenosom teh sredstev je prenehala stalna poslovna enota. Družba Deutsche Shell je še isti dan prenesla svoje deleže v družbi Sierra Gas Srl na družbo Edison Gas SpA.

14 Znesek v italijanskih lirah, ki je bil pridobljen na podlagi zgoraj navedenih poslov, je bil izplačan družbi Deutsche Shell 17. julija 1992 kot vračilo dotacijskega kapitala.

15 Tako vrnjeni dotacijski kapital, ki je znašal 83.658.896.927 ITL, je bil pretvorjen v nemške marke po menjalnem tečaju, ki je veljal na navedeni datum, to je 1000 ITL za 1,3372 DEM, in je nato znašal 111.868.677 DEM.

16 Družba Deutsche Shell je kot „negativno tečajno razliko“ obravnavala negativno razliko v višini 122.698.502 DEM, ki nastane, če se primerja znesek 111.868.677 DEM z zneskom dotacijskega kapitala.

17 V okviru izražena zneska obdavčljivih prihodkov družbe Deutsche Shell za davčno obdobje 1992 Finanzamt ni upošteval navedene izgube v odločbi o odmeri davka od dohodkov pravnih oseb, ki jo je naslovil na to družbo 19. septembra 1997.

18 Družba Deutsche Shell je 2. oktobra 1997 vložila ugovor zoper navedeno odločbo o odmeri davka.

19 Po spremembah navedene odločbe o odmeri davka z dne 16. novembra 2001 in 5. avgusta 2003 iz razlogov, ki niso pomembni za spor o glavni stvari, je Finanzamt z odločbo z dne 7. avgusta 2003 zavrnil navedeni ugovor. Menil je namreč, da družba Deutsche Shell ni utrpela resnične finančne izgube, da je zmanjšanje vrednosti dotacijskega kapitala le del poslovnih rezultatov stalne poslovne enote in da je kljub upoštevanju navedenega zmanjšanja ta družba dosegla pozitivni poslovni rezultat v zadevnem davčnem obdobju.

20 Družba Deutsche Shell je 14. avgusta 2003 vložila tožbo pri Finanzgericht Hamburg zoper zavrnitev njenega ugovora s strani Finanzamt.

21 Pri tem sodišču je družba Deutsche Shell trdila, da s svobodo ustanavljanja ni združljivo dejstvo, da negativne tečajne razlike, ki jo je utrpela, ni bilo mogoče odbiti v okviru davka od dohodkov pravnih oseb. Zatrjevala je, da je v tem primeru v slabšem položaju, kot če bi dotacijski kapital vložila v družbo s sedežem v Nemčiji.

22 V teh okoliščinah je Finanzgericht, ki je menilo, da je rešitev spora, ki mu je bil predložen, odvisna od razlage določb Pogodbe v zvezi s svobodo ustanavljanja, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali nasprotuje členu 52 v povezavi s členom 58 Pogodbe [...], če Zvezna republika Nemčija kot država izvora negativno tečajno razliko nemške matične družbe iz vračanja dotacijskega kapitala, podeljenega italijanski stalni poslovni enoti, obravnava kot del dobička te poslovne enote in jo izvzame od davčne osnove nemškega davka na podlagi oprostitve v skladu s členom 3(1) in (3) ter členom 11(1)(c) konvencije [...], čeprav ta negativna tečajna razlika ne more biti del dobička stalne poslovne enote, ki ga je treba ugotoviti za italijansko obdavčitev, in se je tako ne

upošteva niti v državi izvora niti v državi stalne poslovne enote?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – to pomeni, če je navedeno negativno tečajno razliko sicer treba upoštevati v davčni osnovi nemškega davka – ali nasprotuje členu 52 v povezavi s členom 58 Pogodbe ES [...], da je to negativno tečajno razliko mogoče odtegniti kot strošek podjetja le v takem obsegu, v katerem ni v italijanski poslovni enoti nobenega neobdavčljivega dobička?“

Tožba

Prvo vprašanje

23 S tem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 52 v povezavi s členom 58 Pogodbe nasprotuje temu, da država članica za določitev nacionalne davčne osnove izključi negativno tečajno razliko, ki jo je utrpela družba s statutarim sedežem na ozemlju te države med vračanjem dotacijskega kapitala, odobrenega njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici.

24 Finanzamt in nemška vlada glede dejanskega stanja spora, ki je vodil do vprašanj za predhodno odločanje, zatrjujeta, da v obravnavanem primeru ni prišlo do resnične ekonomske izgube zaradi menjalnih tečajev, ki so veljali med prenosom stalne poslovne enote in med vračanjem njenega dotacijskega kapitala. Prav tako poudarjata, da sta bili družba Deutsche Shell in stalna poslovna enota nedeljiv gospodarski subjekt in da so bila v bilanci skupine vedno finančna nihanja, povezana z gibanjem menjalnega tečaja.

25 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je predložitveno sodišče pristojno za ugotavljanje, ali so zatrjevana nihanja vrednosti denarja v okviru spora o glavni stvari povzročila negativno tečajno razliko, ki pomeni resnično ekonomsko izgubo in ki je vplivala na poslovne rezultate družbe Deutsche Shell v obravnavanem obdobju.

26 Nasprotno pa je Sodišče pristojno, da odgovori na predlog za sprejetje predhodne odločbe in se pri tem opre na opažanja predložitvenega sodišča ter da slednjemu da uporabne napotke za rešitev spora, ki mu je bil predložen.

27 V teh okoliščinah mora Sodišče presoditi, ali je lahko v primeru negativne tečajne razlike, ki pomeni resnično gospodarsko izgubo, odločitev Finanzamt o neupoštevanju take razlike pri izračunu davčne osnove navedene družbe ovira za izvrševanje svobode ustanavljanja.

28 Opozoriti je treba, da je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso za oviro šteti vsak ukrep, ki prepoveduje, ovira ali naredi izvrševanje navedene svobode manj privlačno (glej sodbi z dne 30. novembra 1995 v zadevi Gebhard, C-55/94, Recueil, str. I-4165, točka 37, in z dne 5. oktobra 2004 v zadevi CaixaBank France, C-442/02, ZOdl., str. I-8961, točka 11).

29 Sodišče je namreč presodilo, da se taki omejevalni učinki pojavijo zlasti takrat, kadar je družba zaradi davčne ureditve odvrnjena od ustanavljanja podrejenih subjektov, kot je stalna poslovna enota, v drugih državah članicah in od izvajanja svojih dejavnosti prek takih subjektov (glej sodbi z dne 13. decembra 2005 v zadevi Marks & Spencer, C-446/03, ZOdl., str. I-10837, točki 32 in 33, in z dne 23. februarja 2006 v zadevi Keller Holding, C-471/04, ZOdl., str. I-2107, točka 35).

30 Kot je opozorila generalna pravobranilka v tokah 43 in 44 sklepnih predlogov, davčni sistem iz postopka v glavni stvari povečuje ekonomsko tveganje, s katerim se srečuje družba, ki želi ustanoviti subjekt v drugi državi članici, če tam velja drugačna valuta kot v državi izvora. V takem položaju glavna družba ne naleti zgolj na običajna tveganja v zvezi z ustanavljanjem takega

subjekta, ampak mora sprejeti tudi dodatno davčno tveganje pri zagotavljanju dotacijskega kapitala slednjemu.

31 V zvezi s postopkom v glavni stvari je treba opozoriti, da je družba Deutsche Shell zaradi izvrševanja svobode ustanavljanja utrpela finančno izgubo, ki je nacionalni davčni organi niso upoštevali pri določitvi osnove za davek od dohodkov pravnih oseb v Nemčiji in ki prav tako ni bila upoštevana v okviru obdavčitve njene stalne poslovne enote v Italiji.

32 Tako je treba ugotoviti, da sporni davčni sistem pomeni oviro za svobodo ustanavljanja.

33 Finanzamt in nemška vlada v zvezi z morebitno utemeljitvijo take ovire podredno uveljavljata, da temelji na eni strani na doslednosti davčnih pravil in na drugi strani na porazdelitvi davčnih pristojnosti med zadevnima državama članicama.

34 Glede prvega utemeljitvenega razloga se uveljavlja, da bi upoštevanje negativne tečajne razlike pri določitvi davčne osnove za družbo Deutsche Shell v Nemčiji vodilo do nedoslednega davčnega sistema, ker se morebitna pozitivna tečajna razlika v podobnih razmerah prav tako ne bi upoštevala. Tako je neugodnost zaradi neupoštevanja negativne tečajne razlike uravnotežena z ugodnostjo zaradi pozitivne tečajne razlike, ki je prav tako izključena iz davčne osnove.

35 Z drugim utemeljitvenim razlogom se zatrjuje, da je porazdelitev davčnih pristojnosti med Zvezno republiko Nemčijo in Italijansko republiko, ki je bila določena s konvencijo, legitimni cilj. Države članice naj bi bile namreč pooblašene, da določijo merila za porazdelitev davčne suverenosti enostransko ali z dvostranskimi konvencijami. Z navedeno konvencijo naj bi se zadevni državi članici odločili za oprostitev plačila davka od dohodkov stalnih poslovnih enot s sedežem na ozemlju države sopogodbenice, kar naj bi izključilo upoštevanje zadevne negativne tečajne razlike.

36 Teh dveh utemeljitvenih razlogov ni mogoče sprejeti.

37 Prvič, glede utemeljitve na podlagi doslednosti davčnega sistema je treba opozoriti, da je Sodišče priznalo, da lahko nujnost ohranitve take doslednosti utemelji omejitev izvrševanja temeljnih svoboščin, ki jih zagotavlja Pogodba (glej sodbi z dne 28. januarja 1992 v zadevi Bachmann, C-204/90, Recueil, str. I-249, točka 28, in v zadevi Komisija proti Belgiji, C-300/90, Recueil, str. I-305, točka 21; zgoraj navedeno sodbo Keller Holding, točka 40, in sodbo z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 46).

38 Vendar je Sodišče presodilo, da lahko tak utemeljitveni razlog velja samo, če je ugotovljen obstoj neposredne zveze med zadevno davčno ugodnostjo in nadomestitvijo te ugodnosti z določenim davčnim odtegljajem (glej sodbi z dne 14. novembra 1995 v zadevi Svensson in Gustavsson, C-484/93, Recueil, str. I-3955, točka 58; z dne 21. novembra 2002 v zadevi X in Y, C-436/00, Recueil, str. I-10829, točka 52; zgoraj navedeno sodbo Keller Holding, točka 40, in sodbo z dne 14. septembra 2006 v zadevi Centro di Musicologia Walter Stauffer, C-386/04, ZOdl., str. I-8203, točke od 54 do 56).

39 Poleg tega mora biti glede na cilj, ki ga zasleduje sporna davčna ureditev, na ravni davčnih zavezancev neposrednost take zveze vzpostavljena s strogo medsebojno zvezo med elementom odbitnosti in elementom v zvezi z obdavčitvijo (glej v tem smislu sodbo z dne 11. avgusta 1995 v zadevi Wielockx, C-80/94, Recueil, str. I-2493, točka 24).

40 Glede davčnega sistema iz postopka v glavni stvari je treba poudariti, da je primerjava med negativnimi in pozitivnimi tečajnimi razlikami brezpredmetna, ker med tema elementoma ni neposredne zveze v smislu sodne prakse, navedene v prejšnjih dveh točkah. Neupoštevanje

negativne tečajne razlike pri določanju davčne osnove za družbo Deutsche Shell za davno obdobje 1992 namreč ni nadomeščeno z nobeno davno ugodnostjo v državi članici, v kateri ima ta družba svoj sedež, niti v državi članici, v kateri je stalna poslovna enota.

41 Drugič, glede utemeljitvenega razloga na podlagi obstoja konvencije, ki je porazdelila davne pristojnosti med zadevnima državama članicama, je treba opozoriti, da v skladu z ustaljeno sodno prakso, če ne obstajajo ukrepi Skupnosti za poenotenje in usklajitev, države članice ostanejo pristojne za določitev meril za obdavčitev prihodkov in premoženja, da bi se izognile – tudi s konvencijami – dvojnemu obdavčevanju (glej sodbe z dne 3. oktobra 2006 v zadevi FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, ZOdl., str. I-9461, točka 54; z dne 12. decembra 2006 v zadevi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, ZOdl., str. I-11673, točka 52; in z dne 18. julija 2007 v zadevi Oy AA, C-231/05, še neobjavljena v ZOdl., točka 52).

42 Navedena pristojnost prav tako pomeni, da se od države članice ne more zahtevati, da pri uporabi svoje davčne zakonodaje upošteva negativne poslovne rezultate stalne poslovne enote, ki ima sedež v drugi državi članici in ki pripada družbi, ki ima sedež na ozemlju prve države, zgolj zato, ker se taki poslovni rezultati ne morejo upoštevati na ravni obdavčitve v državi članici, v kateri je stalna poslovna enota.

43 Svobode ustanavljanja se namreč ne more razumeti tako, da je država članica dolžna prilagajati svoja davna pravila tistim v drugi državi članici, da bi se v vseh položajih zagotovila obdavčitev, ki odpravlja vsakršno neenakost nacionalnih davčnih ureditev, ker imajo lahko odločitve, ki jih sprejme družba v zvezi z določenjem poslovne strukture v tujini, glede na posamezen primer prednosti ali slabosti za tako družbo (glej po analogiji sodbo z dne 12. julija 2005 v zadevi Schempp, C-403/03, ZOdl., str. I-6421, točka 45).

44 Glede postopka v glavni stvari je treba poudariti, da se sporna davna neugodnost nanaša na posebno poslovno okoliščino, ki jo lahko upoštevajo samo nemški davni organi. Čeprav mora vsaka država članica, ki je sklenila konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja, izvrševati tako konvencijo z uporabo svojega davnega prava in tako določiti prihodke, ki se jih lahko pripiše stalni poslovni enoti, država članica ne more negativnih tečajnih razlik, ki jih po naravi stvari ne more utrpeti stalna poslovna enota, izključiti iz davne osnove glavne družbe.

45 Na prvo vprašanje je treba torej odgovoriti tako, da člen 52 v povezavi s členom 58 Pogodbe nasprotuje temu, da država članica za določitev nacionalne davne osnove izključí negativno tečajno razliko, ki jo je utrpela družba s statutarim sedežem na ozemlju te države med vračanjem dotacijskega kapitala, odobrenega njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici.

Drugo vprašanje

46 S tem vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali – če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen – člen 52 v povezavi s členom 58 Pogodbe prav tako nasprotuje temu, da se sporna negativna tečajna razlika lahko odtegne kot obratovalni strošek podjetja s sedežem v državi članici, le če stalna poslovna enota, ki pripada temu podjetju in ki je v drugi državi članici, ni ustvarila nobenega neobdavčljivega dobička.

47 Kot izhaja iz ugotovitev v točkah 30 in 31 te sodbe, lahko omejitev vračunanja negativne tečajne razlike, ki jo je utrpela navedena stalna poslovna enota, glede na njene poslovne rezultate prav tako odvrne družbo, da nadaljuje svoje čezmejne dejavnosti prek takega subjekta znotraj Evropske skupnosti in jo je torej treba obravnavati kot oviro za svobodo ustanavljanja.

48 Finanzamt in nemška vlada sta glede morebitne utemeljitve te omejitve ponovila svoje

stališ?e, da je dav?ni sistem utemeljen z razlogi doslednosti dav?nih pravil in porazdelitve dav?nih pristojnosti med zadevnima državama ?lanicama; pojasnila v zvezi s tem pa so podobna tistim, ki so navedena v to?kah 34 in 35 te sodbe.

49 Finanzamt in nemška vlada prav tako menita, da se skuša z dav?nim sistemom iz postopka v glavni stvari izogniti dvojnemu upoštevanju izgub s tem, da se ne sme odbiti stroškov, nastalih pri ustvarjanju dohodkov v tujini, ki so izvzeti na podlagi konvencije. ?e bi bilo namre? treba negativno te?ajno razliko upoštevati na podlagi obratovalnih stroškov podjetja v Nem?iji, bi družba Deutsche Shell dobila dvojno dav?no ugodnost, ker za pozitivni poslovni rezultat njene stalne poslovne enote ni treba pla?ati davka v Nem?iji na podlagi konvencije, ne da bi bilo mogo?e negativno te?ajno razliko upoštevati v okviru italijanske obdav?itve. Z drugimi besedami, isti ekonomski postopek bi bil umetno razcepljen v korist družbe Deutsche Shell, ker bi bili dohodki stalne poslovne enote izvzeti na podlagi konvencije in bi se negativna te?ajna razlika obravnavala kot obratovalni strošek podjetja, druga?en od preostalih stroškov.

50 Ker dve izmed trditev, ki sta jih navedla Finanzamt in nemška vlada, v bistvu povzemata njune preudarke v zvezi s prvim vprašanjem, zadoš?a napotitev na to?ke od 37 do 44 te sodbe, iz katerih izhaja, da neupoštevanje negativne te?ajne razlike ne more biti utemeljeno z razlogi, navedenimi v to?ki 48 te sodbe.

51 Glede posebne trditve, da bi družba Deutsche Shell lahko dobila dvojno ugodnost na podlagi negativne te?ajne razlike, je treba poudariti, da se država ?lanica, ki se odpove izvrševanju svojih dav?nih pristojnosti s sklenitvijo dvostranske dav?ne konvencije, kot je ta, ki velja v sporu o glavni stvari, ne more sklicevati na neobstoje dav?nih pristojnosti v zvezi s poslovnimi rezultati stalne poslovne enote, ki pripada družbi s sedežem na ozemlju te države, da bi utemeljila zavrnitev odbitka stroškov, ki jih je ta družba prikazala in ki se po naravi stvari ne morejo upoštevati v državi ?lanici, v kateri je ta poslovna enota.

52 Dodati je treba, da je dejstvo, da je stalna poslovna enota ustvarila dobi?ek, brezpredmetno glede na pravico družbe Deutsche Shell, da v celoti odbije negativno te?ajno razliko zaradi vra?anja dotacijskega kapitala, odobrenega tej poslovni enoti, kot obratovalni strošek podjetja. V nasprotnem primeru negativne te?ajne razlike ne bi bilo mogo?e upoštevati niti v državi ?lanici, v kateri je sedež družbe, niti v državi ?lanici, v kateri je stalna poslovna enota, ker v njenih ra?unovodskih izkazih, ki so vodeni v nacionalni valuti, ni mogo?e prikazati zmanjšanja vrednosti dotacijskega kapitala.

53 Na drugo vprašanje je torej treba odgovoriti, da ?len 52 v povezavi s ?lenom 58 Pogodbe prav tako nasprotuje temu, da se negativna te?ajna razlika lahko odtegne kot obratovalni strošek podjetja s sedežem v državi ?lanici, le ?e stalna poslovna enota, ki pripada temu podjetju in ki je v drugi državi ?lanici, ni ustvarila nobenega neobdav?ljivega dobi?ka.

Stroški

54 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ?, Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (?etrtri senat) razsodilo:

1) Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) v povezavi s členom 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) nasprotuje temu, da država članica za določitev nacionalne davčne osnove izključi negativno tečajno razliko, ki jo je utrpela družba s statutarnim sedežem na ozemlju te države med vračanjem dotacijskega kapitala, odobrenega njeni stalni poslovni enoti v drugi državi članici.

2) Člen 52 Pogodbe ES (po spremembi postal člen 43 ES) v povezavi s členom 58 Pogodbe ES (postal člen 48 ES) prav tako nasprotuje temu, da se negativna tečajna razlika lahko odtegne kot obratovalni strošek podjetja s sedežem v državi članici, le če stalna poslovna enota, ki pripada temu podjetju in ki je v drugi državi članici, ni ustvarila nobenega neobdavčljivega dobička.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.