

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 28 lutego 2008 r.*

W sprawie C-293/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Hamburg (Niemcy) postanowieniem z dnia 8 czerwca 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 lipca 2006 r., w postępowaniu:

Deutsche Shell GmbH

przeciwko

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: C. Strömholm, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 września 2007 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Deutsche Shell GmbH przez A. Raupacha oraz D. Pohla, Rechtsanwälte,
- w imieniu Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg przez M. Fromma, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lumme oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H.G. Sevenster oraz M. de Mol oraz przez M. de Grava, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz G. Wilmsa, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 8 listopada 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 52 traktatu (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) oraz art. 58 traktatu (obecnie art. 48 WE).

- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Deutsche Shell GmbH (zwaną dalej „Deutsche Shell”) a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (zwanym dalej „Finanzamt”) dotyczącego traktowania pod względem podatkowym przez organy Republiki Federalnej Niemiec dewaluacji kapitału założycielskiego, w który został wyposażony stały zakład tej spółki położony w innym państwie członkowskim (zwanego dalej „kapitałem”) przy transferze tego kapitału do kraju pochodzenia spółki (zwanego dalej „transferem”).

Ramy prawne

Umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania

- 3 Zgodnie z art. 3 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 31 października 1925 r., zawartej pomiędzy Niemcami a Włochami (RGBl. 1925 II, s. 1146, zwanej dalej „umową”):

„1. Podatki rzeczowe od dochodów związanych z prowadzeniem działalności handlowej, przemysłowej lub innego rodzaju działalności są pobierane tylko w tym państwie, na którego terytorium przedsiębiorstwo posiada stały zakład; [...]

[...]

3. Jeżeli przedsiębiorstwo posiada stałe zakłady w obydwu umawiających się państwach, każde państwo pobiera podatki rzeczowe od tej części dochodów, która została uzyskana w wyniku działalności stałych zakładów znajdujących się na jego terytorium. [...]”.

4 Artykuł 11 umowy przewiduje:

„Podatki osobowe dotyczące łącznego dochodu podatnika są pobierane przez umawiające się państwa według następujących postanowień:

1) Do dochodu

[...]

c) z prowadzenia działalności handlowej, przemysłowej i innego rodzaju działalności włącznie z dochodami z przedsiębiorstwa żeglugi morskiej,

[...]

zastosowanie mają postanowienia odpowiednich artykułów dotyczące tych dochodów.

[...]”

Niemieckie przepisy podatkowe mające zastosowanie do okoliczności faktycznych przed sądem krajowym

- 5 Paragraf 1 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) z dnia 11 marca 1991 r. (BGBl. 1991 I, s. 637, zwanej dalej „KStG”) stanowi:

„1. Nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych podlegają następujące podmioty [...] posiadające zarząd lub siedzibę na terytorium kraju:

- 1) Spółki kapitałowe (spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością);

[...]

2. Nieograniczony obowiązek podatkowy w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych obejmuje całość dochodów”.

6 Zgodnie z § 12 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego):

„1. Zakładem jest każde stałe miejsce prowadzenia działalności lub placówka, które służą działalności przedsiębiorstwa.

2. Za zakład uważa się w szczególności:

[...]

— oddziały”.

7 Paragraf 2a ust. 3 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym) z dnia 7 września 1990 r. (BGBl. 1990 I, s. 1898, zwanej dalej „EStG”) jest sformułowany następująco:

„Jeżeli dochody podatnika podlegającego nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu uzyskane z działalności przemysłowej lub handlowej stałego zakładu położonego za granicą są zwolnione [...] z podatku dochodowego na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, stratę związaną z uzyskiwanymi przychodami, zgodnie z przepisami krajowego prawa podatkowego należy na wniosek

podatnika odliczyć od łącznej kwoty przychodów w takim zakresie, w jakim stratę tą podatnik mógłby wyrównać lub odliczyć, gdyby dochody nie były zwolnione z podatku dochodowego i w jakim strata przekraczałaby dochody podlegające zwolnieniu na podstawie tej umowy, uzyskane z działalności innych zakładów położonych w tym innym państwie. [...] Jeżeli w jednym z kolejnych okresów podatkowych łącznie zostanie osiągnięty dochód z działalności gospodarczej z zakładów położonych w tym zagranicznym państwie, podlegający zwolnieniu na podstawie tej umowy, kwota odliczona na podstawie zdania pierwszego i drugiego podlega ponownemu doliczeniu przy ustalaniu łącznej kwoty dochodów w danym okresie podatkowym [...].”

- 8 Paragraf 3c ust. 1 EStG przewiduje:

„Jeżeli wydatki wykazują bezpośredni związek gospodarczy ze zwolnionymi przychodami, nie mogą być odliczone jako koszty prowadzenia działalności lub nakłady w celu pozyskania, zabezpieczenia i utrzymania przychodów”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 9 Deutsche Shell, spółka kapitałowa z siedzibą i zarządem w Niemczech, w 1974 r. we Włoszech utworzyła stały zakład w celach związanych z odkrywaniem i wydobywaniem gazu ziemnego i ropy naftowej (zwany dalej „stałym zakładem”). W latach

1974–1991 wyposażyla ona ten zakład w środki finansowe w formie kapitału założycielskiego.

- 10 Zyski transferowane ze stałego zakładu do Niemiec były odliczane od kapitału według kursów marki niemieckiej (DEM) do lira włoskiego (ITL) obowiązujących w dniu każdorazowej wypłaty dokonywanej przez ten zakład na rzecz Deutsche Shell.
- 11 Dewaluacja wartości kapitału, w który wyposażony był stały zakład, nie została uwzględniona we Włoszech w ramach opodatkowania zysków tego zakładu, ponieważ podstawę wymiaru ustalono w lirach włoskich.
- 12 W Niemczech Deutsche Shell podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w zakresie swych dochodów globalnych na podstawie § 1 ust. 1 pkt 1 KStG.
- 13 W dniu 28 lutego 1992 r. skarżąca przeniosła aktywa stałego zakładu do włoskiej spółki zależnej, tj. Sierra Gas Srl, dla której to czynności była zobowiązana do ujawnienia cichych rezerw. Przeniesienie tych aktywów oznaczało zamknięcie stałego zakładu. Tego samego dnia Deutsche Shell zbyła udziały w spółce Sierra Gas Srl na rzecz spółki Edison Gas SpA.

- 14 Uzyskana w wyniku powyższych czynności kwota w lirach włoskich została przekazana Deutsche Shell w dniu 17 lipca 1992 r. z tytułu transferu kapitału.
- 15 Po przeliczeniu na marki niemieckie według kursu z tej daty, tj. 1000 ITL = 1,3372 DEM, zwrócona kwota kapitału w wysokości 83 658 896 927 ITL wyniosła 111 868 677 DEM.
- 16 Ujemną różnicę w wysokości 122 698 502 DEM wynikającą z porównania ww. kwoty 111 868 677 DEM i wartości kapitału Deutsche Shell uznała za „stratę kursową”.
- 17 W ramach obliczania kwoty podlegającego opodatkowaniu dochodu Deutsche Shell za rok 1992 Finanzamt odmówił uwzględnienia tej straty w decyzji podatkowej skierowanej do Deutsche Shell w dniu 19 września 1997 r. dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych.
- 18 W dniu 2 października 1997 r. Deutsche Shell odwołała się od tej decyzji.
- 19 Po dokonaniu zmiany decyzji w dniu 16 listopada 2001 r. i w dniu 5 sierpnia 2003 r. z innych powodów, które są nieistotne dla sporu przed sądem krajowym, Finanzamt oddalił odwołanie na mocy decyzji z dnia 7 sierpnia 2003 r. Stwierdził on w szczególności, że Deutsche Shell nie poniosła rzeczywistej straty finansowej,

że dewaluacja wartości kapitału stanowiła jedynie część wyniku stałego zakładu, i że nawet uwzględniając tę dewaluację, spółka ta osiągnęła wynik dodatni w ciągu danego roku podatkowego.

20 W dniu 14 sierpnia 2003 r. Deutsche Shell wniosła do Finanzgericht Hamburg skargę na decyzję Finanzamt oddalającą odwołanie.

21 Deutsche Shell twierdziła przed tym sądem, że brak możliwości odliczenia poniesionej przez nią straty kursowej od podatku dochodowego od osób prawnych jest niezgodny ze swobodą działalności gospodarczej. Podnosiła ona zwłaszcza, że w tym przypadku znajduje się w sytuacji bardziej niekorzystnej, niż gdyby kapitał został zainwestowany w spółkę z siedzibą w Niemczech.

22 W tych okolicznościach, uznając że rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu zależy od wykładni postanowień traktatu dotyczących swobody działalności gospodarczej, Finanzgericht postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu [...] sprzeciwia się temu, aby Republika Federalna Niemiec, będąca państwem pochodzenia, traktowała stratę kursową, poniesioną przez niemiecką spółkę dominującą przy transferze kapitału do kraju jej pochodzenia, w jaki wyposażony został włoski stały zakład, jako składnik jego zysku i stosując zwolnienie na podstawie art. 3 ust. 1 i 3 oraz art. 11

pkt 1c) umowy [...], nie uwzględniała tej straty przy obliczaniu podstawy opodatkowania w ramach niemieckiego podatku, mimo że strata kursowa nie może być uwzględniona przy obliczaniu zysku określonego dla celów opodatkowania stałego zakładu we Włoszech i w związku z tym nie może być uwzględniona ani w kraju pochodzenia, ani w państwie, na którego terytorium znajduje się zakład?

- 2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu [...] sprzeciwia się temu, aby wskazana strata kursowa została wprawdzie uwzględniona w podstawie opodatkowania niemieckiego podatku, ale mogła zostać odliczona jako koszt prowadzenia przedsiębiorstwa jedynie w takim zakresie, w jakim z włoskiego stałego zakładu nie osiągnięto zysków wolnych od podatku?”.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

- 23 W pytaniu tym sąd krajowy zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie przy ustalaniu krajowej podstawy opodatkowania nie uwzględniało straty kursowej poniesionej przez spółkę mającą statutową siedzibę na jego terytorium w przypadku transferu kapitału, w który wyposażyła ona należący do niej stały zakład położony w innym państwie członkowskim.

- 24 W odniesieniu do stanu faktycznego leżącego u podstaw sporu, który był przyczyną wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, Finanzamt i rząd niemiecki twierdzą, że w niniejszej sprawie nie miała miejsca rzeczywista strata ekonomiczna z racji kursów wymiany walut mających zastosowanie przy przeniesieniu stałego zakładu i transferze jego kapitału. Podkreślają oni również, że Deutsche Shell i stały zakład stanowiły niepodzielną jednostkę gospodarczą, i że w bilansie grupy kapitałowej stale następowały zmiany wartości finansowych spowodowane zmianami kursów wymiany walut.
- 25 W tym punkcie należy stwierdzić, że do sądu krajowego należy ustalenie, czy zmiany kursowe powoływane w ramach sporu przed tym sądem doprowadziły do straty kursowej stanowiącej rzeczywistą stratę ekonomiczną, która ma wpływ na wynik Deutsche Shell w omawianym roku.
- 26 Natomiast do Trybunału należy udzielenie odpowiedzi na pytania prejudycjalne w oparciu o ocenę przedstawioną przez sąd krajowy i dostarczenie mu wszelkich użytecznych wskazówek w celu rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu.
- 27 W tych okolicznościach wnosi się do Trybunału o ustalenie, czy gdyby istniała strata kursowa stanowiąca rzeczywistą stratę ekonomiczną, decyzja Finanzamt o nieuwzględnieniu tej straty w obliczeniu podstawy opodatkowania tej spółki mogłaby stanowić ograniczenie wykonywania swobody działalności gospodarczej.
- 28 Należy przypomnieć, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem za ograniczenie należy uznać wszelkie działania, które zakazują korzystania z tej swobody, utrudniają je lub ograniczają jego atrakcyjność (zob. wyroki z dnia 30 listopada 1995 r. w sprawie C-55/94 Gebhard, Rec. s. I-4165, pkt 37 oraz z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-442/02 CaixaBank France, Zb.Orz. s. I-8961, pkt 11).

- 29 Trybunał uznał w szczególności, że takie ograniczające skutki mogą powstać zwłaszcza, gdy na podstawie przepisów podatkowych spółka może zostać zniechęcona do tworzenia podporządkowanych jednostek, takich jak stały zakład, w innych państwach członkowskich, i do wykonywania działalności za pośrednictwem takich jednostek (zob. wyroki z dnia 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-10837, pkt 32 i 33 oraz z dnia 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Keller Holding, Zb.Orz. s. I-2107, pkt 35).
- 30 Jak stwierdziła rzecznik generalny w punktach 43 i 44 opinii, system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym zwiększa ryzyko ekonomiczne spółki mającej siedzibę w jednym państwie członkowskim, zamierzającej utworzyć jednostkę w innym państwie członkowskim, gdy obowiązuje tam inna waluta niż w państwie pochodzenia. W takiej sytuacji zakład główny musi stawiać czoła nie tylko zwykłym ryzykom związanym z utworzeniem takiej jednostki, ale również ponosić dodatkowe ryzyko natury podatkowej, gdy wyposaża ją w kapitał.
- 31 W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym należy zauważyć, że z racji wykonywania swobody działalności gospodarczej Deutsche Shell poniosła stratę finansową, która nie została uwzględniona przez krajowe władze podatkowe dla celów ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych w Niemczech i która nie została też uwzględniona w ramach opodatkowania jej stałego zakładu we Włoszech.
- 32 Należy zatem stwierdzić, że system podatkowy stanowiący przedmiot postępowania przed sądem krajowym stanowi utrudnienie wykonywania swobody działalności gospodarczej.

33 W odniesieniu do ewentualnego uzasadnienia takiego utrudnienia Finanzamt i rząd niemiecki twierdzą pomocniczo, że jest ono oparte z jednej strony na spójności zasad podatkowych a z drugiej strony na podziale kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma zainteresowanymi państwami członkowskimi.

34 W odniesieniu do pierwszego argumentu uzasadnienia podnosi się, że uwzględnienie straty kursowej dla celów ustalenia podstawy opodatkowania Deutsche Shell w Niemczech prowadziłyby do niespójności systemu podatkowego, ponieważ ewentualny zysk kursowy osiągnięty w porównywalnej sytuacji również nie zostałby uwzględniony. Zatem niekorzystna okoliczność wynikająca z braku uwzględnienia straty kursowej byłaby następstwem korzyści wynikającej z faktu, że zysk kursowy również nie podlegałby uwzględnieniu w omawianej podstawie opodatkowania.

35 W odniesieniu do drugiego argumentu uzasadnienia, polega on na twierdzeniu, iż dokonany przez umowę podział kompetencji podatkowych pomiędzy Republiką Federalną Niemiec a Republiką Włoską stanowi uzasadniony cel. Państwa członkowskie są uprawnione do ustalania kryteriów podziału kompetencji podatkowych jednostronnie lub poprzez umowy dwustronne. Wspomnianą umową dwa zainteresowane państwa członkowskie postanowiły zwolnić z podatku dochodowego stałe zakłady położone na terytorium umawiającego się państwa, co wyklucza uwzględnienie omawianej straty kursowej.

36 Nie można zgodzić się z tymi dwoma argumentami.

37 Po pierwsze, w odniesieniu do argumentu dotyczącego spójności systemu podatkowego należy przypomnieć, że Trybunał przyznał, iż konieczność ochrony takiej spójności może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód

zagwarantowanych przez traktat (zob. wyroki z dnia 28 stycznia 1992 r. w sprawie C-204/90 Bachmann, Rec. s. I-249, pkt 28, w sprawie C-300/90 Komisja przeciwko Belgii, Rec. s. I-305, pkt 21, ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40; oraz wyrok z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 46).

38 Jednakże aby takie uzasadnienie zostało przyjęte, Trybunał orzekł, iż należy wykazać istnienie bezpośredniego związku między daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego (zob. wyroki z dnia 14 listopada 1995 r. w sprawie C-484/93 Svensson i Gustavsson, Rec. s. I-3955, pkt 58, z dnia 21 listopada 2002 r. w sprawie C-436/00 X i Y, Rec. s. I-10829, pkt 52, ww. wyrok w sprawie Keller Holding, pkt 40, oraz wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 54–56).

39 Ponadto należy ustalić bezpośredni charakter takiego związku w odniesieniu do celu, jakiemu służą omawiane przepisy podatkowe, na poziomie zainteresowanych podatników poprzez ścisłą współzależność pomiędzy elementem możliwości odliczenia a elementem związanym z opodatkowaniem (zob. w tym kontekście wyrok z dnia 11 sierpnia 1995 r. w sprawie C-80/94 Wielockx, Rec. s. I-2493, pkt 24).

40 W odniesieniu do systemu podatkowego stanowiącego przedmiot postępowania przed sądem krajowym należy podkreślić, że porównanie pomiędzy stratami kursowymi a zyskami kursowymi jest nieistotne, ponieważ pomiędzy tymi dwoma elementami nie istnieje żaden bezpośredni związek w rozumieniu orzecznictwa powołanego w dwóch punktach poprzedzających. Brak uwzględnienia straty kursowej dla celów ustalenia podstawy opodatkowania Deutsche Shell za rok podatkowy 1992 nie jest wyrównany żadną korzyścią podatkową w państwie członkowskim, gdzie spółka ta ma swoją siedzibę ani w państwie członkowskim, gdzie położony jest jej stały zakład.

41 Po drugie, w odniesieniu do argumentu istnienia umowy, która dokonała podziału kompetencji podatkowych pomiędzy dwoma zainteresowanymi państwami członkowskimi, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w przypadku braku przepisów ujednociających lub harmonizujących na poziomie wspólnotowym państwa członkowskie zachowują uprawnienia do określania kryteriów opodatkowania dochodów i majątku mających na celu unikanie, w razie konieczności w drodze umów międzynarodowych, podwójnego opodatkowania (wyroki z dnia 3 października 2006 r. w sprawie C-290/04 FKP Scorpio Konzertproduktionen, Zb.Orz. s. I-9461, pkt 54; z dnia 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, Zb.Orz. s. I-11673, pkt 52 oraz z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, Zb.Orz. s. I-6373, pkt 52).

42 Kompetencja ta oznacza również, że dla celów zastosowania swych przepisów podatkowych państwo członkowskie nie może być zobowiązane do uwzględnienia ujemnego wyniku stałego zakładu położonego w innym państwie członkowskim i należącego do spółki, której siedziba znajduje się na terytorium tego pierwszego państwa tylko z tej przyczyny, że w zakresie podatkowym wynik ten nie może zostać uwzględniony w państwie członkowskim położenia stałego zakładu.

43 Swoboda działalności gospodarczej nie może być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane do ustalenia zasad podatkowych w zależności od zasad innego państwa członkowskiego, w celu zagwarantowania w każdej sytuacji opodatkowania, które eliminuje wszelkie nierówności wynikające z krajowych przepisów podatkowych, skoro decyzje podejmowane przez spółkę w odniesieniu do ustalenia struktur gospodarczych za granicą mogą, w zależności od przypadku, być bardziej lub mniej korzystne dla takiej spółki (zob. podobnie wyrok z dnia 12 lipca 2005 r. w sprawie C-403/03 Schempp, Zb.Orz. s. I-6421, pkt 45).

44 W odniesieniu do sprawy przed sądem krajowym należy stwierdzić, że omawiana niekorzystna sytuacja podatkowa dotyczy szczególnej okoliczności technicznej, która może być uwzględniona tylko przez niemieckie organy podatkowe. Wprawdzie do każdego państwa członkowskiego, które zawarło umowę o unikaniu podwójnego

opodatkowania, należy wprowadzenie w życie takiej umowy poprzez zastosowanie własnego prawa podatkowego, oraz ustalenie dochodów, które można przypisać stałemu zakładowi, nie można jednak przyjąć, by państwo członkowskie nie uwzględniło strat kursowych w podstawie opodatkowania zakładu głównego, które z natury nigdy nie mogą być ponoszone przez stały zakład.

- 45 Na pytanie pierwsze należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nie uwzględniało strat kursowej ponoszonej przez spółkę mającą statutową siedzibę na terytorium tego państwa, przy transferze kapitału do kraju jej pochodzenia, w który wyposażyła ona należący do niej stały zakład położony w innym państwie członkowskim, w celu ustalenia krajowej podstawy opodatkowania.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

- 46 W pytaniu tym sąd krajowy dąży do ustalenia, czy w przypadku twierdzącej odpowiedzi na pytanie pierwsze art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu sprzeciwia się również temu, aby omawiana strata kursowa nie mogła zostać odliczona jako koszt prowadzenia przedsiębiorstwa mającego siedzibę w państwie członkowskim w takim zakresie, w jakim należący do niego stały zakład położony w innym państwie członkowskim nie osiągnął żadnego zysku zwolnionego z podatku.
- 47 Jak wynika z rozważań w punktach 30 i 31 niniejszego wyroku, ograniczenie zaliczenia strat kursowych poniesionych przez ten stały zakład w zależności od jego wyniku również może zniechęcać spółkę do wykonywania transgranicznej działalności we Wspólnocie Europejskiej za pośrednictwem takiej jednostki, a zatem może być uważane za utrudnienie wykonywania swobody działalności gospodarczej.

48 W odniesieniu do ewentualnego uzasadnienia tego ograniczenia Finanzamt i rząd niemiecki powtórzyły swoje stanowisko, według którego system podatkowy jest uzasadniony przyczynami spójności zasad opodatkowania i podziałem kompetencji podatkowych pomiędzy obydwoma zainteresowanymi państwami, a przedstawione w tym względzie wyjaśnienia są podobne do wymienionych w punktach 34 i 35 niniejszego wyroku.

49 Finanzamt i rząd niemiecki uważają również, że system podatkowy będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym ma na celu unikanie podwójnego uwzględnienia strat, wyłączając odliczanie wydatków dokonanych w celu uzyskania dochodów za granicą, które są zwolnione z podatku na mocy umowy. Gdyby strata kursowa została uwzględniona z tytułu kosztów prowadzenia przedsiębiorstwa w Niemczech, Deutsche Shell uzyskałaby podwójną korzyść podatkową, ponieważ dodatni wynik zakładu jest zwolniony z podatku na mocy umowy, natomiast strata podatkowa nie może być uwzględniona w ramach opodatkowania włoskiego. Innymi słowy, jeden i ten sam proces ekonomiczny zostałby rozdzielony w sposób sztuczny na korzyść spółki Deutsche Shell, ponieważ dochody stałego zakładu są zwolnione na mocy umowy, a strata kursowa jest traktowana jako koszt zakładu przedsiębiorstwa, odrębnie od innych wykazanych przezeń kosztów.

50 Ponieważ oba argumenty powołane przez Finanzamt i rząd niemiecki co do zasady powtarzają sformułowane przez nich rozważania w przedmiocie pytania pierwszego, wystarczy odwołać się do punktów 37–44 niniejszego wyroku, z których wynika, że brak uwzględnienia straty kursowej nie może być uzasadniony przyczynami wymienionymi w pkt 48.

51 W odniesieniu do szczególnego argumentu wynikającego z okoliczności, że Deutsche Shell mogłaby uzyskać podwójną korzyść ze straty kursowej należy stwierdzić, że państwo członkowskie, które odstąpiło od wykonywania swych

kompetencji podatkowych, zawierając dwustronną umowę podatkową taką jak mająca zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym, nie może powoływać się na brak kompetencji podatkowych w odniesieniu do wyniku stałego zakładu należącego do spółki mającej siedzibę na terytorium tego państwa w celu uzasadnienia odmowy odliczenia kosztów poniesionych przez tą spółkę, które z natury nie mogą być uwzględnione w państwie członkowskim, w którym jest położony ten zakład.

52 Należy dodać, iż fakt, że stały zakład osiągnął zyski nie jest istotny w odniesieniu do uprawnienia Deutsche Shell do odliczenia w pełnej wysokości straty kursowej wynikającej z transferu kapitału, w który zakład ten został wyposażony jako kosztu prowadzenia przedsiębiorstwa. Gdyby było inaczej, strata kursowa nie mogłaby zostać uwzględniona ani przez państwo członkowskie, w którym znajduje się siedziba spółki, ani przez państwo członkowskie, w którym jest położony stały zakład, ponieważ rachunkowość tego zakładu prowadzona w walucie krajowej nie mogłaby wykazać dewaluacji kapitału.

53 Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem udzielić odpowiedzi, że art. 52 traktatu w związku z art. 58 traktatu sprzeciwia się również temu, aby strata kursowa mogła zostać odliczona jako koszt prowadzenia przedsiębiorstwa mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim tylko w takim zakresie, w jakim należący do niego stały zakład położony w innym państwie członkowskim nie osiągnął żadnego zysku zwolnionego z podatku.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 52 traktatu (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) w związku z art. 58 traktatu (obecnie art. 48 WE) sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie nie uwzględniało straty kursowej ponoszonej przez spółkę mającą statutową siedzibę na terytorium tego państwa, przy transferze kapitału do kraju jej pochodzenia, w który wyposażyła ona należący do niej stały zakład położony w innym państwie członkowskim, w celu ustalenia krajowej podstawy opodatkowania.

- 2) Artykuł 52 traktatu (obecnie, po zmianie, art. 43 WE) w związku z art. 58 traktatu (obecnie art. 48 WE) sprzeciwia się również temu, aby strata kursowa mogła zostać odliczona jako koszt prowadzenia przedsiębiorstwa mającego siedzibę w jednym państwie członkowskim tylko w takim zakresie, w jakim należący do niego stały zakład położony w innym państwie członkowskim nie osiągnął żadnego zysku zwolnionego z podatku.

Podpisy