

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (sedmo vijeće)

17. listopada 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Odbitak za rizični kapital – Smanjenje iznosa koji mogu odbiti društva koja imaju stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici i koja ostvaruju prihod izuzet od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Članak 49. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Nepovoljno postupanje – Nepostojanje”

U predmetu C-459/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Belgija), odlukom od 29. lipnja 2018., koju je Sud zaprimio 16. srpnja 2018., u postupku

Argenta Spaarbank NV

protiv

Belgische Staat,

SUD (sedmo vijeće),

u sastavu: P. G. Xuerb, predsjednik vijeća, T. von Danwitz i A. Kumin (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: G. Pitruzzella,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Argenta Spaarbank NV, B. De Cock i K. Van Duyse, *advocaten*,
- za belgijsku vladu, P. Cottin, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i N. Gossement, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između društva Argenta Spaarbank NV (u daljnjem tekstu: Argenta) i Belgische Staat (Belgijska Država) zbog izračuna iznosa odbitka za rizični

kapital za poreznu godinu 2015.

Pravni okvir

Belgijsko pravo

3 Odbitak za rizi?ni kapital uveden je u sustav koji se primjenjuje na porez na dohodak wetom tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal (Zakon o uvo?enju poreznog odbitka za rizi?ni kapital) od 22. lipnja 2005. (*Belgisch Staatsblad*, 30. lipnja 2005., str. 30077.).

4 Iz obrazloženja tog zakona proizlazi da je njegov cilj osobito ublažiti razliku u poreznom tretmanu izme?u financiranja društava s pozajmljenim kapitalom, ?iji se prihod u cijelosti može odbiti za porezne svrhe, i financiranja društava s vlastitim kapitalom (rizi?ni kapital), ?iji se prihod do tada u cijelosti oporezivao, te pove?ati stopu solventnosti društava, s obzirom na to da se uvo?enje odbitka za rizi?ni kapital uklapa u op?i cilj koji se sastoji od pove?anja konkurentnosti belgijskog gospodarstva.

5 ?lanak 205.a Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Zakonik o porezima na dohodak iz 1992., u daljnjem tekstu: ZPD iz 1992.), u verziji primjenjivoj na poreznu godinu 2015., glasi kako slijedi:

„Radi utvr?ivanja oporezivog prihoda, porezna osnovica smanjuje se za iznos odre?en u skladu s ?lankom 205.c. To smanjenje naziva se ‚odbitak za rizi?ni kapital’.”

6 Sukladno ?lanku 205.c stavku 1. ZPD-a iz 1992., odbitak za rizi?ni kapital jednak je rizi?nom kapitalu odre?enom na temelju ?lanka 205.b ZPD-a iz 1992. pomnoženom sa stopom utvr?enom u sljede?im stavcima ?lanka 205.c.

7 ?lanak 205.b stavak 1. prvi podstavak navodi da za odre?ivanje odbitka za rizi?ni kapital za jedno porezno razdoblje treba uzeti u obzir rizi?ni kapital koji odgovara, uz poštovanje odredaba stavaka 2. i 5. navedenog ?lanka, iznosu vlastitog kapitala društva na kraju prethodnog poreznog razdoblja, koji je odre?en u skladu s ra?unovodstvenim propisima i godišnjim financijskim izvještima kako je navedeno u bilanci stanja. ?lanak 205.b stavak 1. drugi podstavak ZPD-a iz 1992. predvi?a da se tako odre?eni rizi?ni kapital smanjuje za odre?ene vrijednosti, dok ?lanak 205.b stavci 2. do 5. ZPD-a iz 1992. predvi?aju mogu?nosti u kojima ?e biti potrebno izvršiti odre?ene korekcije vlastitog kapitala kako bi poslužio kao osnovica za izra?un u svrhu odre?ivanja iznosa odbitka za rizi?ni kapital.

8 Do porezne godine 2014. ?lanak 205.b stavak 2. ZPD-a iz 1992. predvi?ao je da se, u slu?aju društva s jednom ili više podružnica u inozemstvu, ?iji su prihodi izuzeti od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, rizi?ni kapital, odre?en u skladu s ?lankom 205.b stavkom 1. ZPD-a iz 1992., smanjuje za pozitivnu razliku izme?u knjigovodstvene neto vrijednosti aktive inozemnih podružnica, s jedne strane, i ukupne pasive koja ne pripada vlastitom kapitalu društva i koja se pripisuje tim podružnicama, s druge strane.

9 ?lanak 205.d ZPD-a iz 1992. predvi?ao je da se, u slu?aju nepostojanja dobiti za porezno razdoblje u kojem se može tražiti odbitak za rizi?ni kapital, nedodijeljeno izuze?e za to porezno razdoblje prenosi uzastopno na dobit sljede?ih sedam godina. Nakon donošenja wet houdende fiscale en financiële bepalingen (Zakon za utvr?enje poreznopravnih i financijskih odredbi) od 13. prosinca 2012. (*Belgisch Staatsblad*, 20. prosinca 2012.), ta je odgoda od porezne godine 2013. postala nemogu?a.

10 Sud je u presudi od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447)

presudio da članak 49. UFEU-a treba tumačiti u smislu da mu je protivan nacionalni propis na temelju kojeg se za izražun odbitka društva koje u cijelosti podliježe oporezivanju u jednoj državi članici neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ne uzima u obzir ako dobit te stalne poslovne jedinice nije oporeziva u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dok se aktiva stalne poslovne jedinice koja se nalazi na području te prve države članice u tu svrhu uzima u obzir.

11 Wet houdende diverse fiscale en financiële bepalingen (Zakon za utvrženje različitih poreznopravnih i financijskih odredaba) od 21. prosinca 2013. (*Belgisch Staatsblad*, 31. prosinca 2013.) stavio je izvan snage stavke 2. i 3. članka 205.b ZPD-a iz 1992. te je u ZPD iz 1992. unesen novi članak 205.d, koji je na snazi od porezne godine 2014. (u daljnjem tekstu: izmijenjeni članak 205.d ZPD-a iz 1992.).

12 Izmijenjeni članak 205.d ZPD-a iz 1992. glasi:

„Ako trgovačko društvo u drugoj državi članici Europskog gospodarskog prostora ima jednu ili više stalnih poslovnih jedinica, nekretnina koje ne pripadaju nijednoj poslovnoj jedinici ili prava na takvim nekretninama, od kojih su prihodi izuzeti od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, odbitak određen prema članku 205.a smanjuje se za niži od sljedeća dva iznosa:

1^o iznos utvržen prema podstavku 3.,

2^o pozitivan rezultat ostvaren od tih poslovnih jedinica, nekretnina i prava na takvim nekretninama, kako je definirano ovim Zakonikom.

[...]

Iznos spomenut u podstavcima 1. i 2. utvržuje se tako da se stopa navedena u članku 205.c množi s pozitivnom razlikom, koja se utvržuje na kraju prethodnog poreznog razdoblja pridržavajući se odredaba članka 205.b stavaka 2. do 5., izmeću, s jedne strane, neto knjigovodstvene vrijednosti aktive inozemnih poslovnih jedinica, nekretnina i prava navedenih u podstavku 1. odnosno podstavku 2., s iznimkom dionica, udjela i sudjelovanja navedenih u članku 205.b stavku 1. podstavku 2., i, s druge strane, ukupne pasive koja ne pripada vlastitom kapitalu društva i koja se ima pripisati tim stalnim poslovnim jedinicama, nekretninama ili pravima navedenima u podstavku 1. odnosno podstavku 2.”

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izmeću Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske

13 Članak 7. stavci 1. do 3. Verdrag tussen het Koninkrijk België en het Koninkrijk der Nederlanden obt het vermijden van dubbele belasting mlabele belastinen van het ontgaan van belasting inzake belastinen en naar het vermogen (Ugovor izmeću Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i o izbjegavanju utaje poreza na dohodak i imovinu) od 5. lipnja 2001. (*Belgisch Staatsblad*, 20. prosinca 2002., str. 57534., u daljnjem tekstu: Belgijsko-nizozemski ugovor) propisuje:

„1. Dobit društva države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako društvo posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj drugoj državi. Ako društvo posluje na taj način, njegova dobit može se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici, ali samo za onaj iznos dobiti koji je ostvaren djelatnošću te stalne poslovne jedinice.

2. U skladu s odredbama stavka 3., ako društvo države ugovornice posluje u drugoj državi

ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi, u svakoj se državi ugovornici smatra da stalna poslovna jedinica ostvaruje svojom djelatnošću dobit koju bi mogla ostvariti kad bi bila zasebno i nezavisno društvo koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim uvjetima te kad bi poslovala potpuno samostalno s društvom koja je stalna poslovna jedinica.

3. Pri utvrđivanju dobiti stalne poslovne jedinice kao odbici se priznaju rashodi nastali za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući izvršne i opće administrativne rashode, bilo da su nastali u državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, bilo drugdje.”

14 Članak 23. stavak 1. Belgijsko-nizozemskog ugovora predviđa:

„U Belgiji će se dvostruko oporezivanje izbjegavati na sljedeći način:

(a) Kada rezident Belgije ostvaruje drugi dohodak osim dividendi, kamata ili autorskih naknada iz članka 12. stavka 5., ili posjeduje imovinu koja se oporezuje u Nizozemskoj u skladu s odredbama ovog Ugovora, Belgija će izuzeti taj dohodak ili tu imovinu od oporezivanja, ali može, razunajuć iznos poreza na preostali dohodak ili imovinu tog rezidenta, primijeniti stopu poreza koju bi primijenila kada taj dohodak ili imovina ne bi bili izuzeti od oporezivanja.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

15 Argenta, društvo sa sjedištem u Belgiji, podliježe belgijskom porezu na dobit trgovačkih društava.

16 Tijekom poreznog razdoblja od 1. siječnja do 31. prosinca 2014. (u daljnjem tekstu: porezna godina 2015.) Argenta je obavljala dio svojih djelatnosti preko stalne poslovne jedinice u Nizozemskoj, čiji su prihodi u Belgiji izuzeti od plaćanja poreza na temelju članka 7. stavaka 1. do 3. i članka 23. Belgijsko-nizozemskog ugovora.

17 U svojoj prijavi poreza na dobit za poreznu godinu 2015. Argenta je primjenom izmijenjenog članka 205.d ZPD-a iz 1992. umanjila odbitak za rizični kapital za dio odbitka koji se izražava na temelju vlastitog kapitala njezine stalne poslovne jedinice.

18 Procjena poreza za poreznu godinu 2015. proglašena je 12. studenoga 2015. ovršnom i porezno rješenje poslano je 16. studenoga 2015.

19 Iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je primjenom izmijenjenog članka 205.d ZPD-a iz 1992. procjena poreza na dobit obračunana na sljedeći način. Kao prvo, u skladu s izmijenjenim člankom 205.d trećim stavkom ZPD-a iz 1992., iznos odbitka za rizični kapital koji se odnosi na nizozemsku stalnu poslovnu jedinicu Argente izražavan je i iznosi 1 970 290,89 eura. Nadalje, u skladu s izmijenjenim člankom 205.d prvim stavkom ZPD-a iz 1992., iznos odbitka za rizični kapital koji se odnosi na nizozemsku stalnu poslovnu jedinicu, odnosno iznos od 1 970 290,89 eura, uspoređen je s rezultatom te stalne poslovne jedinice, koji je bio pozitivan i iznosio je 149 185 743,91 euro. Konačno, iznos odbitka za rizični kapital koji se odnosi na nizozemsku stalnu poslovnu jedinicu, tj. iznos od 1 970 290,89 eura, potpuno je odbijen od ukupnog odbitka za rizični kapital jer je pozitivan rezultat nizozemske stalne poslovne jedinice bio viši od odbitka za rizični kapital koji se odnosi na tu stalnu poslovnu jedinicu.

20 Protiv tog rješenja Argenta je 12. svibnja 2016. uložila žalbu koja se temeljila na neusklađenosti izmijenjenog članka 205.d ZPD-a iz 1992. s člankom 49. UFEU-a. Ta je žalba bila odbijena odlukom od 19. prosinca 2016.

21 Argenta je 17. ožujka 2017. podnijela tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

22 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da se stranke ne slažu oko toga je li, konkretno, izmijenjeni ?lanak 205.d ZPD-a iz 1992. u skladu s ?lankom 49. UFEU-a i sa sudskom praksom koja proizlazi iz presude od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447).

23 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se odbitak za rizi?ni kapital, kako je izra?unan u skladu s uvjetima iz ?lanaka 205.b i 205.c ZPD-a iz 1992., umanjuje za dio odbitka za rizi?ni kapital koji se izra?unava na temelju vlastitog kapitala stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u drugoj državi Europskog gospodarskog prostora (EGP) i izuzetog ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. To je smanjenje ograni?eno na dobit ostvarenu u toj stalnoj poslovnoj jedinici. Vlastiti kapital je neto knjigovodstvena vrijednost aktive umanjena za cjelokupnu pasivu, koja ne pripada vlastitom kapitalu društva i koja se pripisuje stalnim poslovnim jedinicama, kao što je to predvi?eno izmijenjenim ?lankom 205.d tre?im stavkom ZPD-a iz 1992.

24 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da, za razliku od porezne godine 2008., o kojoj je bila rije? u predmetu u kojem je donesena presuda od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447), nema više prijenosa na sljede?e godine kada u jednom odre?enom poreznom razdoblju nema ili nema dovoljno dobiti, kako bi se mogao iskoristiti odbitak za rizi?ni kapital.

25 Sud koji je uputio zahtjev utvr?uje da smanjenje odbitka za rizi?ni kapital u smislu izmijenjenog ?lanka 205.d ZPD-a iz 1992. ne vrijedi za stalne poslovne jedinice u Belgiji i tako?er da belgijski pravni propisi ne poznaju usporedivo smanjenje za belgijske stalne poslovne jedinice.

26 Slijedom toga, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, odbitak za rizi?ni kapital je manji ako društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi ?lanici EGP-a nego kada je stalna poslovna jedinica smještena u Belgiji, posebno kada je dobit stalne poslovne jedinice viša od njezina pripadaju?eg odbitka za rizi?ni kapital. Stoga se postavlja pitanje je li taj nacionalni propis u skladu s ?lankom 49. UFEU-a.

27 U situaciji poput one o kojoj je rije? u glavnom postupku, kada je dobit stalne poslovne jedinice u drugoj državi ?lanici bila viša nego odbitak za rizi?ni kapital izra?unan na temelju vlastitog kapitala koji se pripisuje toj poslovnoj jedinici, nova odredba ima gotovo istovjetan u?inak kao i odredba koja se primjenjivala za poreznu godinu 2008., ?ija je neuskla?enost s ?lankom 49. UFEU-a utvr?ena. Me?utim, barem se u prvi mah pri izra?unu odbitka uzima u obzir aktiva poslovne jedinice smještene u drugoj državi ?lanici, a ograni?enje prava na odbitak za rizi?ni kapital u vezi s vlastitim kapitalom poslovne jedinice ?ija je dobit izuzeta od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i dalje se odnosi samo na dobit te stalne poslovne jedinice.

28 U tim je okolnostima Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen (Prvostupanjski sud u Antwerpenu, Belgija) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se ?lanku 49. [UFEU-a] nacionalni porezni propis na temelju kojeg, pri izra?unu oporezive dobiti društva koje u cijelosti podliježe oporezivanju u Belgiji sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi ?lanici, ?ija je dobit u Belgiji potpuno izuzeta od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izme?u Belgije i druge države ?lanice:

– odbitak za rizi?ni kapital smanjuje se za iznos odbitka za rizi?ni kapital koji se izra?unava na temelju pozitivne razlike izme?u neto knjigovodstvene vrijednosti aktive te poslovne jedinice, s jedne strane, i ukupne pasive koja ne pripada vlastitom kapitalu društva i koja se pripisuje toj poslovnoj jedinici, s druge strane, te

– se navedeno smanjenje ne poduzima ako je iznos smanjenja niži od dobiti te poslovne jedinice,

dok se pak odbitak za rizi?ni kapital ne smanjuje kada se ta pozitivna razlika može pripisati poslovnoj jedinici sa sjedištem u Belgiji?”

O prethodnom pitanju

29 Najprije valja istaknuti da belgijska vlada poziva Sud da preoblikuje prethodno pitanje, s obzirom na to da ono u biti ne odgovara sadržaju izmijenjenog ?lanka 205.d ZPD-a iz 1992.

30 S tim u vezi, treba podsjetiti na to da je Sud, kad je rije? o tuma?enju odredaba nacionalnog prava, na?elno dužan temeljiti se na pravnim ocjenama koje proizlaze iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje. Naime, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, Sud nije nadležan za tuma?enje unutarnjeg prava države ?lanice (presuda od 17. ožujka 2011., Naftiliaki Etaireia Thasou i Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 i C-129/10, EU:C:2011:163, t. 40. i navedena sudska praksa).

31 U obrazloženju svojeg zahtjeva za prethodnu odluku sud koji je uputio zahtjev tuma?io je izmijenjeni ?lanak 205.d ZPD-a iz 1992. te je utvrdio da se na temelju te odredbe odbitak za rizi?ni kapital koji je izra?unan na temelju uvjeta utvr?enih u ?lancima 205.b i 205.c ZPD-a iz 1992. smanjuje za dio odbitka za rizi?ni kapital koji se izra?unava na temelju vlastitog kapitala stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi ?lanici i ?ija je dobit izuzeta ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te da je to smanjenje ograni?eno na dobit ostvarenu u toj stalnoj poslovnoj jedinici. Tako?er je utvrdio da se smanjenje odbitka za rizi?ni kapital predvi?eno u izmijenjenom ?lanku 205.d ZPD-a iz 1992. ne primjenjuje u slu?ajevima kada se stalna poslovna jedinica nalazi u Belgiji.

32 Stoga pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev treba razumjeti i odgovoriti na njega polaze?i od premisa koje proizlaze iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje.

33 Slijedom toga, valja smatrati da svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 49. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo kao što je to ono o kojem je rije? u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u svrhu izra?una odbitka za društvo koje u cijelosti podliježe porezu u jednoj državi ?lanici i ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi ?lanici ?ija je dobit izuzeta od poreza u prvoj državi ?lanici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, neto vrijednost aktive takve stalne poslovne jedinice najprije uzima u obzir u izra?unu odbitka za rizi?ni kapital odobren rezidentnom društvu, a zatim se iznos odbitka smanjuje za niži od sljede?ih iznosa, to jest dio odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na stalnu poslovnu jedinicu ili pozitivan rezultat koji je ostvarila ta stalna poslovna jedinica, dok se takvo smanjenje ne primjenjuje u slu?aju stalne poslovne jedinice smještene u prvoj državi ?lanici.

34 Sloboda poslovnog nastana, koju ?lanak 49. UFEU-a priznaje gra?anima Europske unije, uklju?uje – na temelju ?lanka 54. UFEU-a, a u pogledu trgova?kih društava osnovanih u skladu sa zakonodavstvom države ?lanice ?ije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije – pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama ?lanicama

posredstvom društva k?eri, podružnice ili zastupništva (presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 15.).

35 Premda odredbe prava Unije koje se odnose na slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi ?lanici primateljici, one se tako?er protive tomu da država ?lanica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili trgova?kom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi ?lanici (presude od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 20. i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 16. i navedena sudska praksa).

36 Navedena se razmatranja primjenjuju i onda kada trgova?ko društvo osnovano u jednoj državi ?lanici posluje u drugoj državi ?lanici putem stalne poslovne jedinice (presude od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 20.; od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 21. i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 17.).

37 Odbitak za rizi?ni kapital odobren društvu koje podliježe porezu na dobit u Belgiji predstavlja poreznu pogodnost ?iji je u?inak smanjenje efektivne stope poreza na dobit koji takvo društvo mora platiti u navedenoj državi ?lanici.

38 Sud je u tom kontekstu ve? presudio da uzimanje u obzir aktive stalne poslovne jedinice za izra?un odbitka za rizi?ni kapital društva koje podliježe porezu na dobit u Belgiji tako?er predstavlja poreznu pogodnost jer takvo uzimanje u obzir pridonosi smanjenju efektivne stope poreza na dobit koji takvo društvo mora platiti u navedenoj državi ?lanici (presuda od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 24.).

39 Nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku, osobito izmijenjeni ?lanak 205.d ZPD-a iz 1992., sada predvi?a da se neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u državi ?lanici rezidentnog društva na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, najprije uzima u obzir pri izra?unu odbitka za rizi?ni kapital odobren rezidentnom društvu.

40 Prema tome, razli?ito postupanje u tom pogledu ne može se utvrditi izme?u društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Belgiji i društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi ?lanici ?iji su prihodi izuzeti od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, s obzirom na to da se aktiva koja se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Belgiji i ona koja se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u drugoj državi ?lanici uzimaju u obzir pri izra?unu odbitka za rizi?ni kapital koji se odobrava rezidentnom društvu.

41 Me?utim, zatim se iznos odbitka za ukupni rizi?ni kapital smanjuje za niži od sljede?ih iznosa, tj. dio odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi ?lanici ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili pozitivan rezultat koji je ostvarila ta stalna poslovna jedinica, dok u odnosu na stalne poslovne jedinice sa sjedištem u Belgiji nije predvi?eno takvo smanjenje odbitka za rizi?ni kapital.

42 Slijedom toga, zakonodavstvo o kojem je rije? u glavnom postupku u tom pogledu uvodi razli?it tretman društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji i društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi ?lanici ?iji je prihod izuzet od poreza u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

43 Stoga valja utvrditi ?ini li takva razlika u postupanju nepovoljan tretman koji mo?e odvratiti belgijsko društvo od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi ?lanici koja nije Kraljevina Belgija i stoga ?ini ograni?enje koje je u na?elu zabranjeno odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

44 Kao što to proizlazi iz spisa kojim Sud raspola?e, primjena izmijenjenog ?lanka 205.d ZPD-a 1992. mo?e dovesti do triju razli?itih slu?ajeva.

45 Kao prvo, u situaciji u kojoj stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, a ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nema pozitivan rezultat, odbitak za ukupan rizi?ni kapital koji se odobrava rezidentnom društvu, a koji se izra?unava uzimaju?i u obzir neto vrijednost aktive navedene stalne poslovne jedinice, ne umanjuje se. Porezna osnovica rezidentnog društva smanjena je stoga za cijeli iznos odbitka za rizi?ni kapital, uklju?uju?i dio odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu.

46 Slijedom toga, u ovom prvom slu?aju društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi ?lanici ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nema nepovoljniji tretman u odnosu na rezidentno društvo koje ima rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu, što je na sudu koju je uputio zahtjev da provjeri.

47 Kao drugo, u situaciji u kojoj stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, a ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ima pozitivan rezultat koji je niži od dijela odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu, odbitak za ukupan rizi?ni kapital koji se izra?unava uzimaju?i u obzir neto vrijednost aktive navedene stalne poslovne jedinice umanjuje se. Naime, taj pozitivni rezultat odbija se od ukupnog odbitka.

48 Posljedica je takvog izra?una da se dio odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na tu stalnu poslovnu jedinicu i koji prelazi njezin rezultat, s druge strane, uzima u obzir u svrhu ukupnog odbitka.

49 Slijedom toga, porezna osnovica rezidentnog društva umanjuje se za iznos odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu samo ako taj iznos prelazi njezin pozitivan rezultat.

50 Kao tre?e, u situaciji u kojoj stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, a ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ima pozitivan rezultat koji je viši od dijela odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu, odbitak za ukupan rizi?ni kapital koji se izra?unava uzimaju?i u obzir neto vrijednost aktive navedene stalne poslovne jedinice tako?er se umanjuje, odbijanjem odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu. U tom slu?aju iznos odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na navedenu stalnu poslovnu jedinicu ne dovodi ni do kakvog smanjenja porezne osnovice rezidentnog društva.

51 Iz toga slijedi da se u drugom i tre?em gore opisanom slu?aju odbitak za ukupan rizi?ni kapital smanjuje ako rezidentno društvo ima stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, a ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, za razliku od situacija u kojima se stalna poslovna jedinica nalazi u Belgiji.

52 Tako?er je potrebno da je primjena takvog mehanizma nepovoljna za rezidentno društvo

koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi?lanici tako što bi nakon smanjenja odbitka za ukupan rizi?ni kapital u?inio poreznu osnovicu tog društva višom od porezne osnovice rezidentnog društva?ija se stalna poslovna jedinica nalazi u Belgiji.

53 U tom pogledu, iako je to?no da je u drugom i tre?em gore navedenom slu?aju smanjen odbitak za ukupan rizi?ni kapital te stoga nije u potpunosti odbijen od porezne osnovice rezidentnog društva, za razliku od situacija u kojima se stalna poslovna jedinica nalazi u Belgiji, valja istaknuti da je, prema navodima iz spisa kojim Sud raspolaže, porezna osnovica rezidentnog društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji, jednakog u svakom drugom pogledu, tako?er viša od porezne osnovice društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi?lanici, ?iji je prihod izuzet od oporezivanja u Belgiji.

54 Naime, prema tim navodima, porezna osnovica društva?ije se stalne poslovne jedinice nalaze u Belgiji uklju?uje rezultate tih stalnih poslovnih jedinica. Nasuprot tomu, u situaciji u kojoj je Kraljevina Belgija sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzela od oporezivanja prihode stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi?lanici, porezna osnovica rezidentnog društva ne uklju?uje takve prihode.

55 Stoga se ?ini da je, kada je rije? o prethodno opisanom drugom slu?aju, porezna osnovica rezidentnog društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji umanjena, osim njezina dijela koji se odnosi na pozitivan rezultat koji je ostvarila ta stalna poslovna jedinica, samo u mjeri u kojoj iznos odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na tu stalnu poslovnu jedinicu prelazi taj rezultat. Uzimaju?i u obzir razmatranja iz to?ke 49. ove presude, ?ini se da u tom slu?aju porezna osnovica takvog društva nije niža od porezne osnovice rezidentnog društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi?lanici?iji su dohoci izuzeti od poreza u Belgiji.

56 Ne ?ini se ni da je potonje društvo stavljeno u nepovoljniji položaj u ranije opisanom tre?em slu?aju, u kojem je pozitivan rezultat stalne poslovne jedinice viši od iznosa odbitka za rizi?ni kapital koji se odnosi na tu poslovnu jedinicu. Naime, kada je rije? o rezidentnom društvu sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji, ?ini se da se u?inci tog odbitka ograni?avaju na sastavni dio njegove porezne osnovice, koji se odnosi na pozitivan rezultat koji je ta poslovna jedinica ostvarila, a da se pritom ne smanjuje porezna osnovica potonjeg društva, kako ona proizlazi iz prihoda koje je ono steklo. Stoga se u ovom posljednjem slu?aju ?ini da okolnost da to društvo može provesti odbitak za rizi?ni kapital koji se odnosi na njegovu poslovnu jedinicu, dok rezidentno društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi?lanici?iji je prihod izuzet od poreza u Belgiji u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja to ne može provesti, ne može imati za posljedicu to da porezna osnovica tog društva bude viša od porezne osnovice prvog društva.

57 Slijedom toga, treba utvrditi, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, da zbog smanjenja odbitka za ukupan rizi?ni kapital rezidentno društvo?ija porezna osnovica ne uklju?uje dobit koju je ostvarila stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi?lanici nije u nepovoljnijem položaju, kad je rije? o prihodima oporezivima u Belgiji, od rezidentnog društva?ija porezna osnovica uklju?uje dobit rezidentne stalne poslovne jedinice i?iji se odbitak za rizi?ni kapital ne umanjuje.

58 Iz toga slijedi da razlika u tretmanu uvedena nacionalnim propisom o kojem je rije? u glavnom postupku ne ?ini nepovoljan tretman koji može odvratiti belgijsko društvo od obavljanja svojih djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi?lanici koja nije Kraljevina Belgija i stoga ne ?ini ograni?enje koje je u na?elu zabranjeno odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

59 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da?lanak

49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo kao što je to ono o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u svrhu izračuna odbitka za društvo koje u cijelosti podliježe porezu u jednoj državi članici i ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici koja je dobit izuzeta od poreza u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, neto vrijednost aktive takve stalne poslovne jedinice najprije uzima u obzir u izračunu odbitka za rizični kapital odobren rezidentnom društvu, a zatim se iznos odbitka smanjuje za niži od sljedećih iznosa, to jest dio odbitka za rizični kapital koji se odnosi na stalnu poslovnu jedinicu ili pozitivan rezultat koji je ostvarila ta stalna poslovna jedinica, iako se takvo smanjenje ne primjenjuje u slučaju stalne poslovne jedinice smještene u prvoj državi članici.

Troškovi

60. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (sedmo vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo kao što je to ono o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u svrhu izračuna odbitka za društvo koje u cijelosti podliježe porezu u jednoj državi članici i ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici koja je dobit izuzeta od poreza u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, neto vrijednost aktive takve stalne poslovne jedinice najprije uzima u obzir u izračunu odbitka za rizični kapital odobren rezidentnom društvu, a zatim se iznos odbitka smanjuje za niži od sljedećih iznosa, to jest dio odbitka za rizični kapital koji se odnosi na stalnu poslovnu jedinicu ili pozitivan rezultat koji je ostvarila ta stalna poslovna jedinica, iako se takvo smanjenje ne primjenjuje u slučaju stalne poslovne jedinice smještene u prvoj državi članici.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski