

62020CJ0538

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

22. rujna 2022. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – članci 49. i 54. UFEU-a – Odbijanje konačnih gubitaka koje je pretrpjela nerezidentna stalna poslovna jedinica – Država koja se odrekla svoje ovlasti oporezivanja na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Usporedivost situacija”

U predmetu C-538/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 6. studenoga 2019., koju je Sud zaprimio 21. listopada 2020., u postupku

Finanzamt B

protiv

W AG,

uz sudjelovanje:

Bundesministerium der Finanzen,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: C. Lycourgos, predsjednik vijeća, S. Rodin, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), L. S. Rossi i O. Spineanu-Matei, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

—

za W AG, P. Dodos, Rechtsanwalt,

—

za njemačku vladu, R. Kanitz i J. Möller, u svojstvu agenata,

—

za francusku vladu, E. de Moustier i E. Toutain, u svojstvu agenata,

—
za finsku vladu, S. Hartikainen, A. Laine i H. Leppo, u svojstvu agenata,

—
za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. ožujka 2022.,
donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na članke 49. i 54. UFEU-a.

2

Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta B (Ured porezne uprave B, Njemačka) i W AG-a, dioničkog društva sa sjedištem u Njemačkoj, vezano uz odbijanje te uprave da prilikom izračuna poreza koji to društvo duguje u navedenoj državi članici za 2007. uzme u obzir gubitke stalne poslovne jedinice tog društva koja se nalazila u Ujedinjenoj Kraljevini, a zatvorena je tijekom iste godine.

Pravni okvir

Njemačko pravo

3

Članak 1. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit), u verziji koja se primjenjuje u sporu iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: KStG), određuje:

„1.) Sljedeće pravne osobe, udruženja i fondovi čije se sjedište uprave ili registrirano sjedište nalazi na domaćem državnom području imaju neograničenu obvezu plaćanja poreza na dobit:

1. društva kapitala (osobito europska društva, dionička društva, komanditna društva, društva s ograničenom odgovornošću);

[...]

2.) Neograničena obveza plaćanja poreza na dobit odnosi se na sve prihode.

[...]”

4

Članak 8. stavak 2. KStG-a određuje da se za sve prihode poreznog obveznika koji podliježe neograničenoj poreznoj obvezi, u smislu članka 1. stavka 1. točka 1. do 3., smatra da su ostvareni iz gospodarske djelatnosti.

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

¶lanak III. stavak 1. Ugovora od 26. studenoga 1964. izme?u Savezne Republike Njema?ke i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i spre?avanju utaje poreza, kako je izmijenjen dodatkom od 23. ožujka 1970. (BGBl. 1966. II, str. 359.; BGBl. 1967. II, str. 828. i BGBl. 1971. II, str. 46.) (u daljnjem tekstu: DBA), odre?uje:

„Dobit od gospodarske djelatnosti poduzetnika s jednog od podru?ja može se oporezivati samo na tom podru?ju, osim ako poduzetnik ne obavlja gospodarsku djelatnost na drugom podru?ju putem stalne poslovne jedinice koja se tamo nalazi. Ako poduzetnik obavlja gospodarsku djelatnost na drugom podru?ju putem stalne poslovne jedinice, dobit se može oporezivati na drugom podru?ju, ali samo u dijelu u kojem se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici.”

¶lanak XVIII. stavak 2. DBA?a predvi?a:

„Porez se za rezidente Savezne Republike Njema?ke odre?uje na sljede?i na?in:

a)

[...] iz porezne osnovice u Saveznoj Republici izuzimaju se dohodci iz izvora i dijelova imovine koji se nalaze u Ujedinjenoj Kraljevini, a koji se, u skladu s ovim Ugovorom, mogu oporezivati u Ujedinjenoj Kraljevini [...]; pritom je dobit u smislu ¶lanka VIII. stavka 1. izuzeta iz oporezivanja samo ako podliježe porezu u Ujedinjenoj Kraljevini. Me?utim, za potrebe izra?una porezne stope Savezna Republika zadržava pravo uzeti u obzir dohodak, dijelove dohotka ili imovine koji su na taj na?in izuzeti iz porezne osnovice.

[...]”

Spor u glavnom postupku i prethodna pitanja

W, dioni?ko društvo ?ije je registrirano sjedište i sjedište uprave u Njema?koj, vodi banku za trgovanje obveznicama. U kolovozu 2004. društvo W otvorilo je podružnicu u Ujedinjenoj Kraljevini. Budu?i da potonja nije ostvarila dobit, društvo W provelo je njezino zatvaranje tijekom prvog polugodišta 2007., tako da se gubici koje je ta poslovna jedinica pretrpjela nisu mogli prenijeti u Ujedinjenu Kraljevinu u svrhu oporezivanja.

Budu?i da je Ured porezne uprave B odbio uzeti u obzir te gubitke prilikom odre?ivanja iznosa koji društvo W duguje u Njema?koj na osnovi poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost za poreznu godinu 2007., to je društvo podnijelo tužbu Hessisches Finanzgerichtu (Financijski sud Hessena, Njema?ka). Presudom od 4. rujna 2018. taj je sud prihvatio tu tužbu.

Ured porezne uprave B protiv te je presude podnio reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njema?ka), sudu koji je uputio zahtjev.

Taj sud isti?e da, iako je društvo W u Njema?koj dužno platiti porez na dobit za sve svoje prihode, u skladu s ?lankom 1. stavcima 1. i 2. KStG?a, gubici koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica u Ujedinjenoj Kraljevini izuzeti su iz osnovice za izra?un njegova poreza na dobit na temelju ?lanka XVIII. stavka 2. DBA?a koji strane rezultate izuzima od poreza na dobit. Napominje da isto vrijedi i kada je rije? o porezu na gospodarsku djelatnost, s obzirom na to da odredbe Gewerbesteuer-gesetz-a (Zakon o porezu na gospodarsku djelatnost) upu?uju na utvr?ivanje dobiti koja podliježe porezu na dobit prilikom izra?una osnovice tog poreza. Te su okolnosti trebale dovesti do prihva?anja revizije.

11

Me?utim, sud koji je uputio zahtjev pita se ne bi li gubici koje je pretrpjela stalna poslovna jedinica društva W u Ujedinjenoj Kraljevini trebali biti uzeti u obzir prilikom izra?una poreza koji to društvo duguje u Njema?koj na temelju slobode poslovnog nastana. Naime, prema njegovu mišljenju, sudska praksa Suda koja zadnje proizlazi iz presude od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424) ne nudi jasan odgovor na to pitanje u konkretnom slu?aju, u kojem je izuzimanje stranih rezultata predvi?eno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U slu?aju potvrdnog odgovora na to pitanje, taj se sud tako?er pita pod kojim uvjetima gubitke strane stalne poslovne jedinice treba smatrati „kona?nima” u smislu te sudske prakse, kako treba utvrditi iznos tih gubitaka te vrijedi li obveza njihova uzimanja u obzir tako?er i u podru?ju poreza na gospodarsku djelatnost.

12

U tom je kontekstu Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlu?io prekinuti postupak i Sudu uputiti sljede?a prethodna pitanja:

„1.

Treba li ?lanak 43. u vezi s ?lankom 48. [UEZ?a], koji danas odgovara ?lanku 49. u vezi s ?lankom 54. [UFEU?a], tuma?iti na na?in da mu se protive odredbe prava države ?lanice koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi ?lanici ako je to društvo, s jedne strane, iscrpilo sve mogu?nosti odbitka tih gubitaka koje mu pruža pravo države ?lanice u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica i, s druge strane, putem te stalne poslovne jedinice više ne ostvaruje prihode, tako da više ne postoji nikakva mogu?nost da se u toj državi ?lanici uzmu u obzir gubici („kona?ni” gubici), uklju?uju?i i u slu?aju kad predmetne odredbe govore o izuzimanju dobiti i gubitaka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog izme?u dviju država ?lanica?

2.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li ?lanak 43. u vezi s ?lankom 48. [UEZ?a] (koji danas odgovara ?lanku 49. u vezi s ?lankom 54. [UFEU?a]) tuma?iti na na?in da mu se tako?er protive i odredbe Zakona o porezu na gospodarsku djelatnost koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti ostvarene od obavljanja gospodarske djelatnosti odbije „kona?ne” gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi ?lanici, kako su definirani u prvom pitanju?

3.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, može li u slu?aju zatvaranja stalne poslovne

jedinice koja se nalazi u drugoj državi ?lanici biti rije?i o ,kona?nim' gubicima opisanima u prvom pitanju ako postoji barem teoretska mogu?nost da društvo u toj državi ?lanici ponovno otvori stalnu poslovnu jedinicu s ?ijom se dobiti eventualno mogu prebiti prijašnji gubici?

4.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo i tre?e pitanje, uklju?uju li ,kona?ni' gubici, definirani u prvom pitanju, koje treba uzeti u obzir država sjedišta matičnog društva, također i one gubitke stalne poslovne jedinice koji se prema pravu države u kojoj se nalazi ta poslovna jedinica mogu najmanje jednom prenijeti u idu?e porezno razdoblje?

5.

U slu?aju potvrdnog odgovora na prvo i tre?e pitanje, je li obveza uzimanja u obzir prekograničnih ,kona?nih' gubitaka ograni?ena visinom onih iznosa gubitaka koje bi društvo u dotičnoj državi, u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, moglo iskazati da uzimanje u obzir gubitaka u toj državi nije isklju?eno?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

13

Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita Sud treba li ?lanke 49. i 54. UFEU?a tuma?iti na na?in da im se protive porezna pravila države ?lanice na temelju kojih rezidentno društvo iz te države ne može od svoje oporezive dobiti odbiti kona?ne gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi ?lanici, u slu?aju kad se država ?lanica rezidentnosti odrekla svoje ovlasti oporezivanja rezultata te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

14

Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, sloboda poslovnog nastana zajam?ena ?lancima 49. i 54. UFEU?a uklju?uje – u pogledu društava osnovanih u skladu sa zakonodavstvom države ?lanice ?ije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije – pravo obavljati svoju djelatnost 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.).

15

Premda odredbe prava Unije koje ure?uju slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi ?lanici primateljici, one se također protive tomu da država ?lanica podrijetla svojim državljanima ili trgova?kom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima postavlja prepreke u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi ?lanici. Ta razmatranja vrijede i kada, kao u predmetnom slu?aju, društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi ?lanici obavlja djelatnost preko stalne poslovne jedinice u drugoj državi ?lanici (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, t. 16. i 17. te navedenu sudsku praksu).

16

U konkretnom slu?aju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, u skladu s ?lankom 1.

stavcima 1. i 2. KStG-a, društva čije je sjedište ili sjedište uprave u Njemačkoj podliježu obvezi plaćanja poreza na dobit na sve svoje prihode. Međutim, u skladu s odredbama DBA-a, u slučaju kad društvo koje ima sjedište uprave ili sjedište društva u Njemačkoj obavlja gospodarsku djelatnost u Ujedinjenoj Kraljevini putem stalne poslovne jedinice, dobit koja se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici izuzima se iz osnovice poreza na dobit koji to društvo duguje u Njemačkoj, ne dovodeći u pitanje mogućnost da je ta država članica uzme u obzir prilikom izračuna porezne stope, pod uvjetom da ona podliježe poreznoj obvezi u Ujedinjenoj Kraljevini. Isto vrijedi, simetrično, i za gubitke koji se mogu pripisati takvoj stalnoj poslovnoj jedinici.

17

U takvim okolnostima, u kontekstu određivanja njihovih oporezivih prihoda rezidentna društva uživaju poreznu pogodnost koja se sastoji od mogućnosti da uzmu u obzir gubitke koje je pretrpjela rezidentna stalna poslovna jedinica. Isključivanjem te mogućnosti u slučaju gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici uvodi se različito postupanje koje rezidentno društvo može odvratiti od toga da svoje djelatnosti obavlja putem takve stalne poslovne jedinice (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 18. i 19. te navedenu sudsku praksu).

18

Takvo različito postupanje dopušteno je samo ako je riječ o situacijama koje nisu objektivno usporedive ili ako je takvo postupanje opravdano važnim razlogom u općem interesu i proporcionalno tom cilju (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

19

Iz sudske prakse Suda proizlazi da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 32. i navedena sudska praksa).

20

Kada je riječ o mjerama koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva, društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici na temelju se ne nalaze u situaciji usporedivoj s onom društava koja imaju rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

21

Drugačije je ako samo nacionalno porezno zakonodavstvo izjednačava te dvije kategorije poslovnih jedinica u kontekstu uzimanja u obzir dobiti koju su one ostvarile (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24. i od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 28.).

22

Naprotiv, ako se država članica rezidentnosti društva odrekla, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, izvršavanja svoje ovlasti oporezivanja rezultata nerezidentne stalne poslovne jedinice tog društva, koja se nalazi u drugoj državi članici, situacija rezidentnog društva koje ima takvu stalnu poslovnu jedinicu nije usporediva sa situacijom rezidentnog društva koje ima rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu s obzirom na mjere koje je prva država članica poduzela radi

izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti i, simetrično, dvostrukog odbijanja gubitaka u slučaju rezidentnih društava (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 65.).

23

Međutim, presudom od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev, nije doveden u pitanje taj zaključak.

24

Kada je riječ o gubicima nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je prestala s radom i čiji se gubici nisu mogli i više se ne mogu odbiti od njezine oporezive dobiti u državi članici u kojoj je obavljala djelatnost, Sud je u toj presudi doista utvrdio da se situacija rezidentnog društva s takvom poslovnom jedinicom ne razlikuje od situacije rezidentnog društva s rezidentnom stalnom poslovnom jedinicom s obzirom na cilj izbjegavanja dvostrukog odbijanja gubitaka. Dodao je da je sposobnost plaćanja poreza društva s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom koja je pretrpjela konačne gubitke jednako pogođena kao i sposobnost plaćanja poreza društva čija je rezidentna poslovna jedinica pretrpjela gubitke, pa su obje situacije u tom smislu usporedive (presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 38. i 39.).

25

U tom predmetu, međutim, država članica rezidentnosti društva koje je tražilo uzimanje u obzir konačnih gubitaka njegove nerezidentne stalne poslovne jedinice nije se odrekla, putem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, svoje ovlasti oporezivanja rezultata te poslovne jedinice. Ona je naime jednostrano odlučila – osim ako predmetno društvo nije odabralo sustav međunarodne porezne integracije – da ne će uzimati u obzir dobit koju su ostvarile i gubitke koje su pretrpjele nerezidentne stalne poslovne jedinice rezidentnih društava, iako je ta država članica bila nadležna to učiniti, što je drugi slučaj.

26

U konkretnom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se Savezna Republika Njemačka, na temelju DBA-a, odrekla svoje ovlasti oporezivanja dobiti koju su ostvarile stalne poslovne jedinice koje se nalaze u Ujedinjenoj Kraljevini, a putem kojih njezina rezidentna društva obavljaju gospodarsku djelatnost. Isto vrijedi, simetrično, i za uzimanje u obzir gubitaka koje su zabilježile te poslovne jedinice.

27

Budući da se, u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Savezna Republika Njemačka odrekla svoje ovlasti oporezivanja ostvarene dobiti i gubitaka koje je pretrpjela takva stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi članici, rezidentno društvo koje ima takvu poslovnu jedinicu ne nalazi se u situaciji koja je usporediva sa situacijom rezidentnog društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Njemačkoj s obzirom na cilj koji se sastoji od izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka.

28

Prema tome, u situaciji poput one iz glavnog postupka nije moguće utvrditi nikakvo ograničavanje slobode poslovnog nastana zajamčene u člancima 49. i 54. UFEU-a.

Slijedom navedenih razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protive porezna pravila države članice na temelju kojih rezidentno društvo iz te države ne može od svoje oporezive dobiti odbiti konačne gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi članici, u slučaju kad se država članica rezidentnosti odrekla svoje ovlasti oporezivanja rezultata te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Drugo, treće, četvrto i peto pitanje

30

Imaju li u vidu odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo, treće, četvrto i peto pitanje.

Troškovi

31

Budu li 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protive porezna pravila države članice na temelju kojih rezidentno društvo iz te države ne može od svoje oporezive dobiti odbiti konačne gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi članici, u slučaju kad se država članica rezidentnosti odrekla svoje ovlasti oporezivanja rezultata te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njemački