

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

16. lipnja 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji – Povrat poreza na kapitalnu dobit koji je platilo nerezidentno društvo – Pretpostavke – Slobodno kretanje kapitala – Načelo proporcionalnosti”

U predmetu C-572/20,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), odlukom od 20. svibnja 2020., koju je Sud zaprimio 3. studenoga 2020., u postupku

ACC Silicones Ltd

protiv

Bundeszentralamt für Steuern,

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 ACC Silicones Ltd., B. Pignot, *Rechtsanwalt*, i A. Linn, *Steuerberater*,
- za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 20. siječnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva ACC Silicones Ltd i Bundeszentralamta für Steuern (Središnji savezni porezni ured, Njemačka) u vezi s povratom poreza na kapitalnu dobit po odbitku za godine 2006., 2007. i 2008., na dividende koje je tom društvu isplatio Ambratec

GmbH, društvo sa sjedištem u Njemačkoj.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 3. stavkom 1. točkom (a) Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003. (SL 2004., L 7, str. 41.) (u daljnjem tekstu: Direktiva 90/435), ta se direktiva primjenjivala na matična društva koja u svojim društvima kćerima imaju najmanje 20 % udjela u kapitalu, pri čemu je taj postotak minimalnog udjela bio snižen na 15 % od 1. siječnja 2007. i na 10 % od 1. siječnja 2009. Direktiva 90/435 stavljena je izvan snage Direktivom Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.).

Njemačko pravo

4 Člankom 20. stavkom 1. točkom 1. Einkommensteuergesetzes (Zakon o porezu na dohodak), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: EStG), predviđa se da dohodak od kapitala uključuje udjele u dobiti (dividende).

5 Članak 43. EStG-a u stavku 1. prvoj rečenici točki 1. propisuje da se u odnosu na, među ostalim, dohodak od kapitala u smislu članka 20. stavka 1. točke 1. EStG-a „porez na dohodak naplaćuje po odbitku na dohodak od kapitala (porez na kapitalnu dobit)“.

6 U skladu s prvom rečenicom članka 8.b stavka 1. Körperschaftsteuergesetzes (Zakon o porezu na dobit), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: KStG), koja se odnosi na udjele u kapitalu ostalih društava i udruženja osoba, prihodi ostvareni u smislu, među ostalim, članka 20. stavka 1. točke 1. EStG-a ne uračunavaju se u dobit te stoga ne podliježu porezu na dobit.

7 Kad je riječ o oporezivanju dividendi isplaćenih društvu čije je sjedište u Njemačkoj, iz prve rečenice stavka 1. članka 31. KStG-a i članka 36. stavka 2. točke 2. EStG-a proizlazi da se porez na kapitalnu dobit koji je naplaćen po odbitku u potpunosti uračunava u porez na dobit koji odnosno društvo duguje te ono, ovisno o slučaju, može ostvariti povrat plaćenog poreza. Za uračunavanje poreza (i eventualni povrat) potrebno je da je taj porez zadržan i plaćen, što se dokazuje podnošenjem upravne potvrde, u skladu s člankom 45.a stavkom 2. ili 3. EStG-a.

8 Kad je riječ o oporezivanju dividendi isplaćenih društvu čije sjedište nije u Njemačkoj, članak 32. stavak 5. KStG-a glasi:

„(5) Vjerovnik kapitalne dobiti u smislu članka 20. stavka 1. točke 1. [EStG-a] koji je na tu dobit u skladu sa stavkom 1. [ovog članka] konačno platio porez ima pravo, na zahtjev, ostvariti povrat zadržanog i plaćenog poreza na kapitalnu dobit u skladu s člankom 36. stavkom 2. točkom 2. [EStG-a] ako

1. čini društvo koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi u skladu s člankom 2. točkom 1. koje

a) je ujedno društvo u smislu članka 54. [UFEU-a] ili članka 34. [Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru (SL 1994., L 1, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 11., svezak 106., str. 4.)],

- b) ima sjedište i mjesto uprave na državnom području države članice Europske unije ili države na koju se primjenjuje [Sporazum o Europskom gospodarskom prostoru],
- c) u državi u kojoj je njegovo mjesto uprave podliježe, bez mogućnosti izbora, neograničenoj poreznoj obvezi koja je usporediva [s onom iz] članka 1., od koje ono nije oslobođeno, te
2. ima izravan udio u temeljnom ili dioničkom kapitalu isplatelja kapitalne dobiti koji ne doseže minimalan prag udjela predviđen u članku 43.b stavku 2. [EStG-a].

Prva rečenica primjenjuje se isključivo kad

1. nikakav povrat poreza na kapitalnu dobit o kojoj je riječ nije predviđen u skladu s drugim odredbama,
2. kapitalna dobit ne uračunava se u dobit, u skladu s člankom 8.b stavkom 1.,
3. kapitalna dobit ne pripisuje se, u skladu s odredbama drugih zemalja, nijednoj osobi koja nema pravo na povrat u skladu s ovim stavkom ako je izravno ostvarila kapitalnu dobit,
4. pravo na potpuni ili djelomični povrat poreza na kapitalnu dobit nije isključeno u slučaju odgovarajuće primjene članka 50.d stavka 3. [EStG-a] te
5. vjerovnik dobiti ili osoba koja izravno ili neizravno ima u vlasništvu udjele u kapitalu vjerovnika dobiti ne može uračunati porez na kapitalnu dobit niti ga odbiti kao operativni ili poslovni trošak, pri čemu je mogućnost prenošenja uračunavanja izjednačena s uračunavanjem.

Vjerovnik kapitalne dobiti podnosi dokaze da su ispunjeni uvjeti za povrat. Konkretno, potvrdom poreznih tijela svoje države rezidentnosti mora dokazati da ga se smatra poreznim rezidentom u toj državi, da ondje podliježe neograničenoj obvezi plaćanja poreza na dobit i da nije izuzet od poreza na dobit te da je stvarni primatelj kapitalne dobiti. Iz potvrde inozemne porezne uprave mora proizlaziti da se njemački porez na kapitalnu dobit ne može uračunati, odbiti ni prenijeti te u kojoj mjeri uračunavanje, odbitak ni prenošenje nisu stvarno izvršeni. Porez na kapitalnu dobit vraća se u pogledu svih kapitalnih dobiti primljenih u kalendarskoj godini u smislu prve rečenice na temelju rješenja o oslobođenju od poreza u skladu s člankom 155. stavkom 1. trećom rečenicom Abgabenordnung (Opći porezni zakonik)."

Konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

9 U članku VI. stavku 1. Konvencije od 26. studenoga 1964. između Savezne Republike Njemačke i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprežavanju utaje poreza, kako je izmijenjena dodatkom od 23. ožujka 1970. (BGBl 1966. II, str. 359., BGBl. 1967. II, str. 828., BGBl. 1971. II, str. 46., u daljnjem tekstu: Konvencija o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja), određuje se:

„(1) Dividende koje društvo rezidentno na jednom od državnih područja isplati rezidentu drugog državnog područja mogu se oporezivati i na prvom državnom području. Međutim, porez se na tom prvom državnom području ne naplaćuje po stopi većoj od 15 % na bruto iznos tih dividendi, pod uvjetom da te dividende ili podliježu porezu na drugom državnom području ili, kao dividende koje isplaćuje društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, budu oslobođene poreza Savezne Republike u skladu s odredbama članka XVIII. stavka 2. točke (a).”

10 Članak XVIII. stavak 1. točka (a) navedene konvencije glasi:

„(1) U okviru odredaba propisa Ujedinjene Kraljevine o pravu na ura?unavanje poreza koji se duguje izvan Ujedinjene Kraljevine u odnosu na porez koji se duguje u Ujedinjenoj Kraljevini (što ne utje?e na op?e na?elo ove konvencije), odobrava se sljede?e ura?unavanje:

(a) Porez Savezne Republike [Njema?ke] koji se na temelju propisa Savezne Republike [Njema?ke] te u skladu s ovom konvencijom mora, izravno ili odbijanjem, platiti na dobit, dohodak ili oporezive prihode ostvarene od izvora u Saveznoj Republici [Njema?koj] (isklju?uju?i, u slu?aju dividendi, porez koji se mora platiti na dobit iz koje se dividende ispla?uju) može se ura?unati u porez Ujedinjene Kraljevine koji se obra?unava na temelju iste dobiti, dohotka ili oporezivih prihoda na temelju kojih se obra?unava porez Savezne Republike [Njema?ke].”

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 Društvo ACC Silicones je društvo sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koje je 2006., 2007. i 2008. imalo u vlasništvu 5,26 % kapitala društva Ambratec, ?ije je sjedište u Njema?koj. Samo društvo ACC Silicones bilo je u stopostotnom vlasništvu drugog društva, sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini i uvrštenog na burzu.

12 Tijekom 2006., 2007. i 2008. godine društvo Ambratec isplatilo je dividende društvu ACC Silicones, na koje je bio napla?en porez na kapitalnu dobit po odbitku po stopi od 20 %, uve?an za dodatak za solidarnost od 5,5 %.

13 Društvo ACC Silicones zatražilo je 29. prosinca 2009. povrat tako pla?enog poreza. S jedne strane, tražilo je da se stopa poreza po odbitku ograni?i na 15 % na temelju, me?u ostalim, ?lanka VI. stavka 1. Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Pozivaju?i se na temeljne slobode unutarnjeg tržišta, a ponajprije na slobodno kretanje kapitala, tražilo je, s druge strane, povrat ostatka pla?enih iznosa.

14 Odlukom od 7. listopada 2010. Središnji savezni porezni ured prihvatio je prvi dio tog zahtjeva i u korist društva ACC Silicones izvršio povrat poreza po odbitku koji premašuje stopu od 15 % predvi?enu Konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Nasuprot tomu, odlukama od 8. lipnja 2015. odbio je tom društvu vratiti ostatak pla?enog poreza, uz obrazloženje da uvjeti predvi?eni u ?lanku 32. stavku 5. KStG-a, kojima se u obzir nastoji uzeti presuda od 20. listopada 2011., Komisija/Njema?ka (C-284/09, EU:C:2011:670), nisu bili ispunjeni.

15 Nakon što je neuspješno tražilo povrat pla?enog poreza, društvo ACC Silicones podnijelo je sudu koji je uputio zahtjev, Finanzgerichtu Köln (Financijski sud u Kölnu, Njema?ka), tužbu protiv odluka od 8. lipnja 2015., navode?i da ispunjava uvjete za ostvarivanje tog povrata i, osobito, da je podnijelo sve dokaze koji se zahtijevaju ?lankom 32. stavkom 5. KStG-a.

16 Sud koji je uputio zahtjev smatra da društvo ACC Silicones ispunjava uvjete koji se zahtijevaju nacionalnim zakonodavstvom, osim onih iz ?lanka 32. stavka 5. druge re?enice to?ke 5. KStG-a, kojim se predvi?a da se povrat odbija ako vjerovnik dobiti ili osoba koja izravno ili neizravno ima u vlasništvu udjele u kapitalu vjerovnika dobiti može ura?unati porez po odbitku na dobit od kapitala ili ga odbiti kao operativni ili poslovni trošak, pri ?emu je sama mogu?nost prenošenja ura?unavanja izjedna?ena s ura?unavanjem. Iz te odredbe proizlazi da se povrat odobrava samo ako se ve?e porezno optere?enje nerezidentnih primatelja dividendi u usporedbi s rezidentnim primateljima dividendi ne može nadoknaditi ura?unavanjem, odbijanjem od porezne osnovice ili ura?unavanjem u inozemstvu.

17 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, u skladu s ?lankom 32. stavkom 5. petom re?enicom KStG-a, društvo ACC Silicones mora ispunjenje tog uvjeta dokazati podnošenjem potvrde porezne

uprave strane zemlje, a iz koje proizlazi da se njemački porez na kapitalnu dobit ne može uračunati, odbiti ili prenijeti te da, u stvarnosti, nije bilo provedeno nikakvo uračunavanje, odbijanje ili prenošenje.

18 Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nemoguće je uvjeriti se u to da je taj uvjet ispunjen u konkretnom slučaju. Naime, smatra da tretman poreza na kapitalnu dobit po odbitku od strane Savezne Republike Njemačke, a u pogledu društva sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koje je uvršteno na burzu i koje je tijekom 2006., 2007. i 2008. imalo u stopostotnom vlasništvu kapital društva ACC Silicones, nije materijalno provjerljiv, tako da bi zahtjev društva ACC Silicones nužno trebalo odbiti.

19 U tim okolnostima, sud koji je uputio zahtjev dvojili jesu li uvjeti iz članka 32. stavka 5. druge rečenice točke 5. i članka 32. stavka 5. pete rečenice KStG-a u skladu sa slobodnim kretanjem kapitala.

20 On se, kao prvo, pita je li u suprotnosti sa slobodnim kretanjem kapitala činjenica da povrat poreza na kapitalnu dobit nerezidentnim društvima koja primaju dividende povezane s udjelima manjima od pragova predviđenih Direktivom 90/435 (u daljnjem tekstu: dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji) podliježe strožim uvjetima od povrata tog poreza rezidentnim društvima. Sud koji je uputio zahtjev, naime, ističe da, u skladu s člankom 32. stavkom 5. KStG-a, nerezidentna društva mogu ostvariti povrat poreza po odbitku na takve dividende primljene od njemačkih društava samo ako ta društva ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njihovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili ostvariti prenošenje uračunavanja niti ga odbiti kao operativni ili poslovni trošak, pri čemu je na tim društvima da to dokažu podnošenjem potvrde inozemne porezne uprave. Smatra, međutim, da se zahtjevi takve razine ne postavljaju kad je riječ o rezidentnim društvima. Konkretnije, sud koji je uputio zahtjev pita se je li ograničenje kretanja kapitala koje je, prema njegovu mišljenju, uspostavljeno njemačkim zakonodavstvom opravdano, osobito s obzirom na kriterije koje je Sud utvrdio u svojoj presudi od 8. studenoga 2007., Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655).

21 Kao drugo, pod pretpostavkom da je to slučaj, sud koji je uputio zahtjev pita se protivi li se načelima proporcionalnosti i korisnog učinka nacionalna odredba kojom se nerezidentnim društvima, kako bi dostavila dokaz spomenut u prethodnoj točki, nalaže da podnesu potvrdu inozemne porezne uprave iz koje proizlazi da ta društva ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njihovu kapitalu ne mogu uračunati porez po odbitku na kapitalnu dobit ili ostvariti prenošenje uračunavanja niti ga odbiti te da, u praksi, taj porez nije bio uračunat, prenesen ili odbijen.

22 U tim je okolnostima Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Protivi li se članku 56. UEZ-a, koji je postao članak 63. UFEU-a, nacionalna porezna odredba poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, kojom se, u svrhu povrata poreza na kapitalnu dobit, od nerezidentnog društva koje prima dividende povezane s udjelima koji ne dosežu prag predviđen člankom 3. stavkom 1. točkom (a) Direktive [90/435], traži dokaz u obliku potvrde koju izdaje inozemna porezna uprava da navedeno društvo ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njegovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili da ga se ne može odbiti kao operativni ili poslovni trošak te da u stvarnosti nije provedeno uračunavanje, odbijanje ili prijenos, dok se u svrhu povrata poreza na kapitalnu dobit takav dokaz ne zahtijeva od rezidentnog društva s istom veličinom udjela?

2. U slučaju nijeznog odgovora na prvo pitanje, protivi li se načelima proporcionalnosti i korisnog učinka zahtjev podnošenja potvrde navedene u prvom pitanju ako je nerezidentnom

društvu koje je primatelj dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji fakti?ki nemogu?e dostaviti tu potvrdu?"

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

23 Njema?ka vlada isti?e da se glavni postupak odnosi samo na porezni tretman dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji ispla?enih društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici Unije. U tim okolnostima, smatra da su postavljena pitanja nedopuštena jer se odnose na povrat poreza na kapitalnu dobit po odbitku koji se napla?uje na dividende ispla?ene društvima tre?ih zemalja.

24 Na temelju ustaljene sudske prakse, zahtjevi za prethodnu odluku upu?eni Sudu uživaju presumpciju relevantnosti. Sud može odbiti odgovoriti na prethodno pitanje nacionalnog suda samo ako je o?ito da zatraženo tuma?enje prava Unije nema nikakve veze s ?injeni?nim stanjem ili predmetom glavnog postupka, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže ?injeni?nim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (presuda od 24. studenoga 2020., Openbaar Ministerie (Krivotvorenje isprava), C-510/19, EU:C:2020:953, t. 26. i navedena sudska praksa).

25 U ovom slu?aju, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ako se nacionalno zakonodavstvo o kojem je rije? primjenjuje na društva sa sjedištem ili mjestom uprave na državnom podru?ju države ?lanice Unije ili Europskog gospodarskog prostora, ono bi se moralo primjenjivati i na društva sa sjedištem ili mjestom uprave u tre?im zemljama.

26 U tom pogledu treba istaknuti da bi uskla?enost na?inâ povrata poreza po odbitku koji se napla?uje na dividende ispla?ene društvima sa sjedištem u tre?im zemljama morala dovesti do posebne ocjene s obzirom na to da se, iako ?lanak 63. stavak 1. UFEU-a op?enito zabranjuje ograni?enja kretanja kapitala, uklju?uju?i izme?u država ?lanica i tre?ih zemalja, sudska praksa koja se odnosi na ograni?enja sloboda kretanja u Uniji ne može u cijelosti prenijeti na kretanja kapitala izme?u država ?lanica i tre?ih zemalja, koja pripadaju druk?ijem pravnom kontekstu (vidjeti u tom smislu presudu od 26. velja?e 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u tre?im zemljama), C-135/17, EU:C:2019:136, t. 90. i navedenu sudsku praksu).

27 Me?utim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se glavni postupak odnosi samo na povrat poreza na kapitalnu dobit po odbitku pla?enog na dividende njema?kog podrijetla koje su ispla?ene nerezidentnom društvu sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, kad je ta država bila ?lanica Unije.

28 Iz toga slijedi da, kao što je to u to?ki 30. svojeg mišljenja istaknuo nezavisni odvjetnik, pitanje o tome jesu li, u slu?aju dividendi koje se ispla?uju društvima sa sjedištem u tre?oj zemlji, uvjeti koji su njema?kim zakonodavstvom o kojem je rije? predvi?eni za ostvarivanje povrata poreza na kapitalnu dobit po odbitku u suprotnosti s pravom Unije u podru?ju slobodnog kretanja kapitala, nema nikakve veze s predmetom glavnog postupka.

29 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku u tom dijelu nedopušten.

Prvo pitanje

30 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanak 63. UFEU-a tuma?iti na na?in da mu se protivi odredba poreznog zakonodavstva države ?lanice kojom se povrat poreza na kapitalnu dobit pla?enog na dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji

koje primi društvo sa sjedištem u drugoj državi članici, uvjetuje podnošenjem dokaza da to društvo ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njegovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili prenijeti njegovo uračunavanje niti ga navedeno društvo može odbiti kao poslovni ili operativni trošak, dok takav uvjet nije predviđen kad je riječ o povratu poreza na kapitalnu dobit koji je platilo rezidentno društvo koje ostvaruje istu vrstu prihoda.

31 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, ograničenja kretanja, među ostalim, mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u nekoj državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 23. i navedena sudska praksa).

32 Kad je riječ o udjelima manjima od pragova utvrđenih Direktivom 90/435, na državama članicama je da odrede treba li, i u kojoj mjeri, izbjeći dvostruko gospodarsko oporezivanje ili lančano oporezivanje isplaćene dobiti te da u tu svrhu uspostave, jednostrano ili sporazumima sklopljenima s drugim državama članicama, mehanizme namijenjene ublažavanju ili sprežavanju tog dvostrukog gospodarskog oporezivanja ili tog lančanog oporezivanja, pri čemu ih to ipak ne ovlaštuje na donošenje mjera koje su u suprotnosti sa slobodama kretanja (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04, EU:C:2006:773, t. 54. i od 8. studenoga 2007., Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, t. 24.).

33 Kao što je to Sud već utvrdio u svojoj presudi od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka (C-284/09, EU:C:2011:670, t. 72. i 73.), nacionalnim zakonodavstvom koje, kad je riječ o udjelima koji nisu obuhvaćeni Direktivom 90/435, predviđa povrat poreza po odbitku naplaćenog na dividende isplaćene rezidentnim društvima – dok nikakva mogućnost povrata nije predviđena kad je riječ o porezu po odbitku naplaćenom na dividende isplaćene društvima koja se nalaze u drugim državama članicama – ograničava se sloboda kretanja kapitala.

34 Isto vrijedi za nacionalno zakonodavstvo kojim se takva mogućnost povrata proširuje na porez po odbitku naplaćen na dividende isplaćene nerezidentnim društvima sa sjedištem u drugim državama članicama, ali se podvrgava dodatnim uvjetima u odnosu na uvjete predviđene za povrat poreza po odbitku koji se naplaćuje na dividende isplaćene rezidentnim društvima, pri čemu ta razlika u tretmanu nije neutralizirana sporazumom. Takvo zakonodavstvo zapravo dovodi do toga da nerezidentna društva teže ostvaruju pravo na povrat od rezidentnih društava i, dakle, do toga da su dividende koje im se isplaćuju podvrgnute poreznom tretmanu koji je nepovoljniji od onoga namijenjenog dividendama koje se isplaćuju rezidentnim društvima.

35 Međutim, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se, u skladu s nacionalnim zakonodavstvom o kojem je riječ, uvjeti po kojima može doći do povrata poreza na kapitalnu dobit po odbitku na dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji razlikuju ovisno o tome je li primatelj tih dividendi rezidentno ili nerezidentno društvo.

36 Naime, prema elementima podnesenima Sudu, u slučaju rezidentnog društva porez po odbitku se u cijelosti uračunava u porez na dobit koji je to društvo dužno platiti, a ostatak mu se, ako do toga dođe, vraća. Nasuprot tomu, u slučaju nerezidentnog društva povrat poreza na kapitalnu dobit uvjetovan je time da to društvo ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njegovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili prenijeti njegovo uračunavanje niti ga to društvo može odbiti kao operativni ili poslovni trošak.

37 Valja podsjetiti na to da je, u skladu s člankom 65. stavkom 1. UFEU-a, takva razlika u tretmanu prihvatljiva samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tom smislu presudu od 30. travnja 2020., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 24.).

38 Kako bi se utvrdilo postojanje diskriminacije, usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije u državi članici treba ispitati uzimajući u obzir cilj predmetnih nacionalnih odredbi (presuda od 30. travnja 2020., Société Générale, C-565/18, EU:C:2020:318, t. 26. i navedena sudska praksa) koji se u konkretnom slučaju, kako to navodi sud koji je uputio zahtjev, sastoji u sprežavanju dvostrukog ili lančanog oporezivanja dobiti.

39 Točno je da se, iz perspektive mjera države članice namijenjenih takvom cilju, rezidentna društva koja primaju dividende ne nalaze nužno u situaciji usporedivoj s onom u kojoj se nalaze nerezidentna društva koja primaju dividende, sa sjedištem u drugoj državi članici (presuda od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 55. i navedena sudska praksa).

40 Međutim, čim država članica, bilo jednostrano ili sporazumom, porez na dobit ostvarenu od dividendi primljenih od rezidentnog društva nametne ne samo rezidentnim društvima nego i nerezidentnim društvima, situacija nerezidentnih društava postaje sličnija situaciji rezidentnih društava (presuda od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 56. i navedena sudska praksa).

41 Naime, opasnost od lančanog oporezivanja ili dvostrukog gospodarskog oporezivanja nastaje već samim time što ta država članica izvršava svoju poreznu nadležnost, neovisno o bilo kakvom oporezivanju u drugoj državi članici. U takvom slučaju, kako se nerezidentna društva koja su primatelji dividendi ne bi suočila s ograničenjem slobodnog kretanja kapitala, na temelno zabranjenim člankom 63. UFEU-a, država članica u kojoj je društvo koje raspodjeljuje dividende rezidentno treba paziti na to da, s obzirom na sustav predviđen njezinim nacionalnim pravom za sprežavanje ili ublažavanje lančanog oporezivanja ili dvostrukoga gospodarskog oporezivanja, nerezidentna društva imaju tretman jednak onomu rezidentnih društava (presuda od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 57. i navedena sudska praksa).

42 U ovom slučaju, iz elemenata podnesenih Sudu proizlazi da je Savezna Republika Njemačka odabrala izvršavati svoju poreznu nadležnost u pogledu svih dividendi povezanih s udjelima u slobodnoj prodaji, neovisno o tome isplaćuju li se te dividende rezidentnim društvima ili društvima sa sjedištem u drugim državama članicama. Samom tom činjenicom, te se dvije kategorije društava nalaze u usporedivoj situaciji kad je riječ o dvostrukom gospodarskom oporezivanju ili o lančanom oporezivanju tih dividendi. Posljedično, na njih se mora primjenjivati jednak tretman (vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 58. i navedenu sudsku praksu).

43 Kako bi dokazala da je ovdje takav slučaj, njemačka vlada poziva se na Konvenciju o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

44 U tom pogledu valja napomenuti da iako se država članica ne može pozivati na poreznu pogodnost koju je jednostrano dodijelila druga država članica kako bi izbjegla svoje obveze koje ima na temelju Ugovora, cilj osiguravanja jednakog tretmana dividendi isplaćenih rezidentnim i nerezidentnim društvima može se postići konvencijom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenom s drugom državom članicom (vidjeti u tom smislu presudu od 8. studenoga 2007., Amurta, C-379/05, EU:C:2007:655, t. 78. i 79. i navedenu sudsku praksu), pod uvjetom da primjena te konvencije omogućuje da se u cijelosti kompenziraju učinci različitog tretmana koji proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva.

45 Različit tretman dividendi isplaćenih rezidentnim društvima i dividendi isplaćenih nerezidentnim društvima nestaje samo u slučaju kad se porez po odbitku na temelju tog zakonodavstva može uračunati u porez koji se treba platiti u drugoj državi članici do iznosa razlike u tretmanu koja proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva (presuda od 17. rujna 2015., Miljoen i dr.,

C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 79. i navedena sudska praksa).

46 Prema navodima dostavljenima Sudu, na temelju Konvencije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja stopa poreza po odbitku koji Savezna Republika Njemačka naplaćuje na dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji, a koje se isplaćuju društvu koje se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini, ograničena je na 15 % i taj se porez po odbitku može uračunati u britanski porez. Međutim, u skladu s člankom XVIII. stavkom 1. točkom (a) te konvencije, to je uračunavanje ograničeno na britanski porez koji se obračunava na temelju dobiti ili dohodaka koji se uzimaju u obzir za obračunavanje njemačkog poreza.

47 Ne čini se da takav mehanizam može u svim slučajevima osigurati kompenzaciju različitog tretmana koji proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva s obzirom na to da je, naime, takva kompenzacija moguća samo u slučaju u kojem je iznos britanskog poreza obračunan na isplaćene dividende barem jednak iznosu poreza po odbitku koji je naplatila Savezna Republika Njemačka (vidjeti u tom smislu presude od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 67. i 68. kao i od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 86.).

48 Međutim, u nedostatku povrata poreza po odbitku, samo bi to da nerezidentno društvo koje je primatelj dividendi u cijelosti uračuna taj porez po odbitku u porez koji se duguje u njegovoj državi članici poslovnog nastana omogućilo da se ukloni različit tretman koji proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva, a da pritom nije potrebno uzimati u obzir eventualne mogućnosti uračunavanja na razini osoba koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u kapitalu tog društva, što je element koji, uostalom, njemačko zakonodavstvo ne uzima u obzir kad je riječ o rezidentnim društvima.

49 Ni odbijanje poreza po odbitku od porezne osnovice poreza koji se duguje u državi članici poslovnog nastana društva primatelja dividendi kao operativnog ili poslovnog troška ni mogućnost tog društva da ostvari prenošenje tog uračunavanja, nije je provodjenje uvijek neizvjesno – dok rezidentna društva ostvaruju neposredno uračunavanje i, ako je potrebno, povrat viška plaćenog poreza po odbitku – ne omogućavaju to da se u potpunosti neutralizira taj različit tretman (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2015, Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 83. i, po analogiji, presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr, C-575/17, EU:C:2018:943, t. 28. do 34.).

50 Podložno provjerama koje treba provesti sud koji je uputio zahtjev, zakonodavstvo poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, kojim se povrat poreza po odbitku na kapitalnu dobit podvrgava uvjetima koji su u slučaju kad je primatelj dividendi nerezidentno društvo stroži od onih u slučaju kad je riječ o rezidentnom društvu, pri čemu taj različit tretman nije neutraliziran konvencijom, može odvratiti društva sa sjedištem u drugim državama članicama od ulaganja u društva iz dotične države članice, a također rezidentnim društvima čini prepreku u prikupljanju kapitala od društava sa sjedištem u drugim državama članicama. Stoga čini ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

51 U skladu s ustaljenom sudsom praksom Suda, takvo se ograničenje, međutim, može dopustiti samo ako je opravdano važnim razlogom u općem interesu, ako je prikladno za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i ako ne prekoračuje ono što je nužno za njegovo ostvarenje (presude od 26. veljače 2019., X (Društva posrednici sa sjedištem u trećim zemljama), C-135/17, EU:C:2019:136, t. 70. i od 30. siječnja 2020., Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, t. 83. i navedena sudska praksa).

52 Prema mišljenju njemačke vlade, nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ opravdano je ciljem oživljavanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje između država članica i trećih

zemalja te potrebom da se izbjegne dvostruko uzimanje u obzir poreza plaćenog po odbitku.

53 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je o?uvanje uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje izme?u država ?lanica me?u važnim razlozima u op?em interesu kojima se može opravdati ograni?enje slobodnog kretanja kapitala, kao što je to nacionalna mjera koja za cilj ima sprije?iti ponašanja koja mogu ugroziti pravo države ?lanice na izvršavanje porezne nadležnosti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom podru?ju (vidjeti u tom smislu presude od 10. velja?e 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 121. kao i od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 98.).

54 Me?utim, takvim se razlogom ne može opravdati to da nerezidentna društva koja primaju dividende oporezuje država ?lanica koja je odabrala da u odnosu na tu vrstu prihoda ne oporezuje rezidentna društva (vidjeti u tom smislu presudu od 20. listopada 2011., Komisija/Njema?ka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 78. i navedenu sudsku praksu).

55 U konkretnom slu?aju, iako je Savezna Republika Njema?ka odlu?ila izvršavati poreznu nadležnost u odnosu na sve dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji, ona je tako?er, u skladu s elementima podnesenima Sudu, odlu?ila u cijelosti neutralizirati teret poreza po odbitku koji se napla?uje na te dividende kad se one ispla?uju rezidentnim društvima. U tim se okolnostima o?uvanjem uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje izme?u država ?lanica ne može opravdati oporezivanje društava sa sjedištem u drugim državama ?lanicama u pogledu te vrste prihoda.

56 Kad je rije? o opravdanju koje se odnosi na potrebu izbjegavanja toga da društva koja su primatelji dividendi i imaju sjedište u drugim državama ?lanicama ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njihovu kapitalu dvostruko uzimaju u obzir porez po odbitku, valja istaknuti to da obveza koja bi bila jednaka obvezi nametnutoj društvima koja su primatelji dividendi i imaju sjedište u drugim državama ?lanicama da podnesu dokaz da ona ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njihovu kapitalu nisu ura?unale porez po odbitku niti su prenijele njegovo ura?unavanje, a isti porez nije bio ni odbijen kao poslovni ili operativni trošak, ne postoji kad je rije? o rezidentnim društvima. Me?utim, ne može se isklju?iti to da i ta društva budu u vlasništvu nerezidentnih osoba obuhva?enih nacionalnim zakonodavstvima koja omogu?uju da se, na njihovoj razini, u obzir uzme porez po odbitku koji je snosilo društvo primatelj dividendi. Posljedi?no, mogu?nost dvostrukog uzimanja u obzir naplaćenog poreza po odbitku ne može se isklju?iti kad je rije? o rezidentnim društvima, pri ?emu je u tom pogledu irelevantna okolnost da njema?ko zakonodavstvo uzimanje u obzir poreza po odbitku odobrava samo na razini društva primatelja dividendi.

57 Valja podsjetiti na to da, kako bi se smatrala prikladnom za osiguranje ostvarenja zadanog cilja, mjera mora istinski odražavati nastojanje njegova dosljednog i sustavnog postizanja (vidjeti osobito u tom smislu, u podru?ju slobode poslovnog nastana, presudu od 14. studenoga 2018., Memoria i Dall'Antonia, C-342/17, EU:C:2018:906, t. 52. i navedenu sudsku praksu kao i, u podru?ju slobode pružanja usluga, presudu od 3. velja?e 2021., Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

58 Kao što je nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u to?ki 69. svojega mišljenja, to nije slu?aj, u pogledu cilja izbjegavanja dvostrukog uzimanja u obzir plaćenog poreza, s nacionalnim zakonodavstvom kojim se povrat poreza po odbitku na dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji podvrgava uvjetima koji su u slu?aju kad društva primatelji dividendi imaju sjedište u drugim državama ?lanicama stroži od onih u slu?aju kad je rije? o rezidentnim društvima, iako se ni po kojoj osnovi ne može isklju?iti dvostruko uzimanje u obzir poreza naplaćenog po odbitku kad je rije? o rezidentnim društvima. Takvo se zakonodavstvo, dakle, ne može opravdati potrebom

izbjegavanja dvostrukog uzimanja u obzir poreza po odbitku.

59 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na pitanje suda koji je uputio zahtjev valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi odredba poreznog zakonodavstva države članice kojom se povrat poreza na kapitalnu dobit plaćenog na dividende povezane s udjelima u slobodnoj prodaji koje primi društvo sa sjedištem u drugoj državi članici uvjetuje podnošenjem dokaza da to društvo ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njegovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili prenijeti njegovo uračunavanje niti ga navedeno društvo može odbiti kao poslovni ili operativni trošak, dok takav uvjet nije predviđen kad je riječ o povratu poreza na kapitalnu dobit koji je platilo rezidentno društvo koje ostvaruje istu vrstu prihoda.

Drugo pitanje

60 Uzimajući u obzir odgovor na prvo pitanje, na drugo pitanje nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

61 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 (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi odredba poreznog zakonodavstva države članice kojom se povrat poreza na kapitalnu dobit plaćenog na dividende povezane s udjelima manjima od pragova predviđenih Direktivom Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003., koje primi društvo sa sjedištem u drugoj državi članici, uvjetuje podnošenjem dokaza da to društvo ili osobe koje izravno ili neizravno imaju u vlasništvu udjele u njegovu kapitalu ne mogu uračunati taj porez ili prenijeti njegovo uračunavanje niti ga navedeno društvo može odbiti kao poslovni ili operativni trošak, dok takav uvjet nije predviđen kad je riječ o povratu poreza na kapitalnu dobit koji je platilo rezidentno društvo koje ostvaruje istu vrstu prihoda.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački