

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

20. listopada 2022.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica – Direktiva 90/435/EEZ – članak 4. stavak 1. – Oslobođenje matičnog društva od dividendi koje plaća njegovo društvo kćeri – Prijenos viškova konačno oporezovanog prihoda na sljedeće porezne godine – Preuzimanje društva koje ima višak prihoda koje je konačno oporezovano od strane drugog društva – Nacionalni propis kojim se ograničava prijenos tih viškova na društvo preuzimatelja”

U predmetu C-295/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio cour d'appel de Bruxelles (Žalbeni sud u Bruxellesu, Belgija), odlukom od 29. travnja 2021., koju je Sud zaprimio 10. svibnja 2021., u postupku

Allianz Benelux SA

protiv

État belge, SPF Finances,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, N. Jääskinen i M. Gavalec (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: M. Krausenböck, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 3. veljače 2022.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Allianz Benelux SA, V.-A. De Brauwere, *avocate*,
- za belgijsku vladu, S. Baeyens, D. Delvaux i C. Pochet, u svojstvu agenata, uz asistenciju D. Delvauxa, u svojstvu stručnjaka,
- za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 28. travnja 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 4. stavka 1. 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.), u vezi s Trećom direktivom Vijeća 78/855/EEZ od 9. listopada 1978. koja se temelji na članku 54. stavku 3. točki (g) Ugovora o spajanjima dioničkih društava (SL 1978., L 295, str. 36.) i Šestom direktivom Vijeća od 17. prosinca 1982. na temelju članka 54. stavka 3. točke (g) Ugovora, koja se odnosi na podjelu dioničkih društava (SL 1982., L 378, str. 47.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 37.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Allianz Beneluxa SA i État belge, SPF Finances povodom utvrđivanja oporezive dobiti tog društva na ime poreza na dobit za porezne godine 2004. do 2007.

Pravni okvir

Pravo Unije

Direktiva 90/435

3 Uvodne izjave 3. i 4. Direktive 90/435 glase:

„Uzimajući u obzir to da se porezne odredbe kojima su trenutno uređeni odnosi između matičnih društava i društava kćeri značajno razlikuju od jedne do druge države članice te su općenito nepovoljnije od onih primjenjivih na odnose između matičnih društava i društava kćeri iz iste države članice; da je suradnja između društava iz različitih država članica stoga nepovoljna u usporedbi sa suradnjom između društava iste države članice; potrebno je otkloniti tu nepovoljnost uvođenjem zajedničkog sustava kako bi se olakšalo zajedničko povezivanje društava na razini Zajednice;

uzimajući u obzir to da kada matično društvo, na temelju povezanosti sa svojim društvom kćeri, prima raspodijeljenu dobit, država iz koje je matično društvo mora se:

- suzdržati od oporezivanja takvih dobiti; ili
- oporezovati takve dobiti te istodobno odobriti matičnom društvu da odbije od iznosa porezne obveze onaj dio poreza na dobit koji plaća društvo kći, a koji se odnosi na te dobiti.” [neslužbeni prijevod]

4 Članak 1. stavak 1. prva i druga alineja te direktive glasi kako slijedi:

„Svaka država članica primjenjuje ovu Direktivu:

- na raspodjele dobiti koju primaju društva iz te države članice od svojih društava kćeri iz drugih država članica;
- na raspodjele dobiti od društava iz te države društvima iz drugih država članica koja su društva kćeri.” [neslužbeni prijevod]

5 U skladu s člankom 4. stavcima 1. i 2. navedene direktive:

„1. Kada matično društvo kao član svojeg društva kćeri prima raspodijeljenu dobit, država matičnog društva, osim kada je društvo kći likvidirano:

- suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti; ili
- oporezuje takve dobiti, pri čemu ovlaštuje to društvo da odbije od iznosa svojih poreza dio poreza na dobit pravnih osoba koji je isplatilo društvo kći za dobit koju je ono raspodijelilo i, prema

potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu koji prema odredbama kojima se odstupa od članka 5., do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza.

2. Međutim, svaka država članica zadržava mogućnost da odluči da se troškovi koji se odnose na udio kapitala u društvu koji i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva koji ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. Kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala određeni kao jedinstvena stopa, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo koji. [neslužbeni prijevod]

6 Direktiva 90/435 izmijenjena je, među ostalim, Direktivom Vijeća 2003/123/EZ od 22. prosinca 2003. (SL 2004., L 7, str. 41.). U skladu s člankom 4. stavkom 1. Direktive 90/435, u verziji koja proizlazi iz Direktive 2003/123:

„Kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom koji prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo koji likvidirano:

- suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti; ili
- oporezuje takve dobiti pri čemu ovlaštuje matično društvo i stalnu poslovnu jedinicu da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo koji i njegova društva unuke, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegova društva koji nižeg ranga ispunjava zahtjeve propisane u člancima 2. i 3. do granice iznosa odgovarajuće obračunane porezne obveze.” [neslužbeni prijevod]

7 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 koji iz različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.), koja je stupila na snagu 18. siječnja 2012. Međutim, imajući u vidu vrijeme u kojem su se dogodile činjenice iz glavnog postupka, Direktiva 90/435 na njih se primjenjuje *ratione temporis*.

Direktiva 78/855

8 Članak 19. stavak 1. Direktive 78/855 glasi:

„Spajanje ima sljedeće posljedice, *ipso jure* i istodobno:

(a) prijenos sve aktive i pasive društva koje je predmet preuzimanja na društvo preuzimatelja, s ušinkom izmeću društva koje je predmet preuzimanja i društva preuzimatelja kao i prema trećim osobama;

[...]

Belgijsko pravo

9 U članku 202. stavku 1. codea des impôts sur les revenus de 1992 (Zakonik o porezu na prihod iz 1992.), u verziji primjenjivoj na činjenice glavnog postupka (u daljnjem tekstu: CIR iz 1992.), propisano je:

„Dobit iz razdoblja oporezivanja također se odbija ako su u nju uključene:

1° dividende, uz iznimku prihoda ostvarenih prilikom prijenosa nekom društvu vlastitih dionica ili udjela ili prilikom potpune ili djelomične podjele imovine društva;

[...]"

10 U skladu s člankom 204. prvim podstavkom CIR-a iz 1992.:

„Prihodi koji se mogu odbiti u skladu s člankom 202. stavkom 1. točkama 1., 3. i 4. smatraju se uključenima u dobit razdoblja oporezivanja u iznosu od 95 [%] primljenog ili naplaćenog iznosa, eventualno uvećanog za porez po odbitku na realne ili fiktivne prihode od kapitala, odnosno umanjenog, ako se radi o prihodima iz članka 202. stavka 1. točaka 4. i 5., za kamate koje su prodavatelju bonificirane u slučaju stjecanja udjela tijekom razdoblja oporezivanja.”

11 Članak 205. stavci 2. i 3. CIR-a iz 1992. glase:

„Odbitak predviđen u članku 202. ograničen je na iznos dobiti poreznog razdoblja, kakav postoji nakon primjene članka 199., umanjen za: [...]"

12 Člankom 206. CIR-a iz 1992. propisano je:

„1. Prijašnji poslovni gubici uzastopno se odbijaju od poslovnih prihoda svakog od sljedećih poreznih razdoblja.

2. [...]"

U slučaju spajanja provedenog u skladu s člankom 211. [stavkom 1.], društvo preuzimatelj može odbiti poslovne gubitke koji preuzetom društvu nastanu prije tog spajanja, razmjerno udjelu koji neto porezna imovina prije spajanja preuzetih elemenata preuzetog društva predstavlja, također prije spajanja, u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i neto poreznoj vrijednosti preuzetih elemenata. U slučaju podjele na temelju članka 211. stavka 1., prethodno opisano pravilo primjenjuje se na dio poslovnih gubitaka koji se određuje razmjerno neto poreznoj vrijednosti elemenata koji se preuzimaju u ukupnu poreznu neto imovinu preuzetog društva.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Društvo AGF l'Escaut SA preuzelo je 16. studenoga 1995. dva društva za osiguranje. Njega je 15. rujna 1999., kao i ostalih pet društava za osiguranje, preuzelo društvo Assubel-Vie SA.

14 Društva koja su preuzeli AGF l'Escaut i Assubel-Vie, koji su sada objedinjeni pod tvrtkom Allianz Benelux, imali su viškove konačno oporezovanog prihoda (u daljnjem tekstu: KOP) koji su se mogli prenijeti na sljedeće porezne godine. Allianz Benelux je stoga te viškove KOP-a u cijelosti prenio na porezne godine 2004. do 2007. Belgijsko porezno tijelo odbilo je taj prijenos u cijelosti.

15 Nakon što je društvo Allianz Benelux podnijelo žalbu na to odbijanje, nadležni regionalni direktor belgijske porezne uprave odlukom od 19. prosinca 2012., u nedostatku zakonske odredbe kojom se predviđa prijenos viškova KOP-a preuzetog društva na društvo preuzimatelja, smatrao je da prijenos viškova KOP-a preuzetih društava koji je u ovom slučaju zatražio Allianz Benelux nije imao pravnu osnovu. Međutim, prihvatio je djelomičan prijenos tih viškova samo u mjeri udjela predviđenog člankom 206. stavkom 2. CIR-a iz 1992. u pogledu nadoknadivih gubitaka.

16 Allianz Benelux podnio je tužbu protiv te odluke tribunalu de première instance francophone de Bruxelles (Prvostupanjski sud na francuskom jeziku u Bruxellesu, Belgija). Presudom od 20. svibnja 2016. taj je sud odbio zahtjev za prijenos viškova KOP-a u cijelosti.

17 Allianz Benelux uložio je žalbu protiv te presude sudu koji je uputio zahtjev. To društvo tvrdi da u nedostatku potpunog prijenosa prenosivog KOP-a koji je držalo preuzeto društvo na društvo

preuzimatelja dovodi, kao prvo, do oporezivanja tih prihoda, kao drugo, do povrede članka 4. stavka 1. Direktive 90/435 i, kao treće, do povrede načela porezne neutralnosti.

18 U tim je okolnostima cour d'appel de Bruxelles (Belgija) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebali li članak 4. stavak 1. Direktive [90/435], u vezi s odredbama Direktive [78/855] i Direktive [82/891], tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis kojim se predviđa da se raspodijeljena dobit obuhvaćena Direktivom uključuje u poreznu osnovicu društva koje prima dividende prije nego što se od te porezne osnovice odbije 95 % tih dividendi te ih se po potrebi prenese na sljedeće porezne godine, ali koji, s obzirom na to da ne postoji posebna odredba kojom se u slučaju transakcije reorganizacije društava predviđa da se tako preneseni odbici društvu prenositelju u potpunosti prenose na društvo primatelja, ima za posljedicu to da se predmetna dobit neizravno oporezuje prilikom navedene transakcije na temelju primjene odredbe kojom se ograničava prijenos navedenih odbitaka razmjerno udjelu koji neto porezna imovina prije transakcije povezane s preuzetim elementima društva prenositelja predstavlja, također prije transakcije, u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i neto poreznoj vrijednosti preuzetih elemenata?”

Prethodno pitanje

Dopuštenost

19 Najprije valja istaknuti da iako se sud koji je uputio zahtjev u svojem prethodnom pitanju poziva ne samo na članak 4. stavak 1. Direktive 90/435 nego i na direktive 78/855 i 82/891, on ne spominje nijednu posebnu odredbu tih dviju direktiva niti navodi razloge zbog kojih bi one bile relevantne u glavnom postupku.

20 Kao prvo, kad je riječ o Direktivi 82/891, njome se, u skladu s njezinim člankom 1., uređuju samo podjele društava s ograničenom odgovornošću preuzimanjem i/ili osnivanjem novih trgovačkih društava, tako da se ona ne primjenjuje na predmet u glavnom postupku, koji se odnosi na spajanje različito od tih podjela.

21 Kao drugo, Direktiva 78/855 također nije primjenjiva na predmet u glavnom postupku jer se odnosi samo na aspekte privatnog prava koji su svojstveni spajanju a ne sadržava porezne odredbe. U tom pogledu, porezni aspekti spajanja unutar Europske unije u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku bili su uređeni Direktivom Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjenu dionica društava različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 1.).

22 Što se tiče, kao treće, Direktive 90/435, valja podsjetiti, s jedne strane, na to, kao što to osobito proizlazi iz njezine treće i četvrte uvodne izjave, da se njome nastoji, u ekonomskom smislu, ukloniti dvostruko oporezivanje dobiti koju društvo kći sa sjedištem u jednoj državi članici raspodjeljuje svojem matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici i na taj način olakšati povezivanje društava na razini Unije. U tu svrhu, kako bi se ostvario cilj porezne neutralnosti, člankom 4. stavkom 1. te direktive predviđa se pravilo kojim se želi izbjeći da se raspodijeljena dobit najprije oporezuje kod društva kćeri, a zatim kod matičnog društva (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 35. i 36. i navedenu sudsku praksu). Međutim, nijednom odredbom te iste direktive izričito se ne predviđa njezina primjena u okviru postupaka spajanja društava poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku.

23 S druge strane, članak 1. Direktive 90/435 odnosi se na raspodjelu dobiti koju društva iz

jedne države članice primaju od svojih društava kćeri koja imaju sjedišta u drugim državama članicama. Osim toga, u skladu sa sudskom praksom Suda, članak 4. stavak 1. prva alineja te direktive ne uređuje situaciju u kojoj se sjedište društva koje isplaćuje dividende nalazi u istoj državi članici kao i sjedište društva koje ih prima (rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Riscokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 57.).

24 U ovom slučaju zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava nijednu informaciju o podrijetlu dividendi koje su primila preuzeta društva, tako da nije moguće utvrditi jesu li transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku uređene Direktivom 90/435 ili, naprotiv, predstavljaju potpuno unutarnju situaciju u kojoj se nalaze samo belgijska društva.

25 Ipak, s jedne strane, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, na prethodna pitanja o tumačenju prava Unije primjenjuje se pretpostavka relevantnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 7. rujna 2022., Cilevišs i dr., C-391/20, EU:C:2022:638, t. 42. i navedenu sudsku praksu). S druge strane, Sud je već utvrdio da se u belgijskom nacionalnom pravu, kad je riječ o sustavu viškova KOP-a, upućuje na Direktivu 90/435 i stoga je prihvatio dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku na temelju tog upućivanja, presudivši da je, s obzirom na to da je doseg upućivanja u nacionalnom pravu na pravo Unije pitanje koje je isključivo uređeno nacionalnim pravom, isključivo na nacionalnom sudu da ocijeni točan doseg tog upućivanja na pravo Unije, s obzirom na to da je nadležnost Suda ograničena samo na ispitivanje odredbi tog prava (vidjeti u tom smislu presudu od 18. listopada 2012., Punch Graphix Prepress Belgium, C-371/11, EU:C:2012:647, t. 26. i 27. i navedenu sudsku praksu).

26 U ovom slučaju, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 33. svojeg mišljenja, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je belgijska porezna uprava odluku o kojoj je riječ u glavnom postupku izričito temeljila na sudskoj praksi Suda u području viškova KOP-a.

27 S obzirom na prethodno navedeno, valja utvrditi da je prethodno pitanje dopušteno i da ga valja ispitati samo s obzirom na Direktivu 90/435.

Meritum

28 Svojim jedinim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 1. Direktive 90/435 tumačiti na način da mu se protivi propis države članice kojim se predviđa da se dividende koje je primilo društvo ukljuuju u njegovu poreznu osnovicu prije nego što ih se odbije u visini od 95 % njihova iznosa i koji dopušta, ovisno o slučaju, prijenos tog odbitka u narednim poreznim godinama, ali koji, međutim, u slučaju preuzimanja tog društva u okviru spajanja ograničava prijenos tog odbitka na društvo preuzimatelja razmjerno udjelu koji predstavlja neto porezna imovina preuzetog društva u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i preuzetog društva.

29 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se člankom 4. stavkom 1. Direktive 90/435, u verziji koja je proizašla iz Direktive 2003/123, predviđa, kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica, na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri, prima raspodijeljenu dobit, da se država matičnog društva i država njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano, suzdržava od oporezivanja takve dobiti, ili oporezuje takvu dobit dopuštajući matičnom društvu i stalnoj poslovnoj jedinici da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva unuke, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegova društva unuke poštuju zahtjeve propisane u člancima 2. i 3. prvonavedene direktive do granice iznosa odgovarajuće obrađunane porezne obveze.

30 Direktivom 90/435 tako se izričito ostavlja izbor državama članicama između sustava

oslobo?enja i sustava ura?unavanja koji su predvi?eni u njezinu ?lanku 4. stavku 1. prvoj i drugoj alineji (presuda od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 31. i navedena sudska praksa).

31 Prema navodima iz zahtjeva za prethodnu odluku, Kraljevina Belgija odabrala je sustav oslobo?enja, predvi?en ?lankom 4. stavkom 1. prvom alinejom Direktive 90/435. Stoga na postavljeno pitanje valja odgovoriti uzimaju?i u obzir samo tu odredbu.

32 U tom pogledu Sud je presudio, s jedne strane, da obveza države ?lanice koja je odabrala sustav predvi?en ?lankom 4. stavkom 1. prvom alinejom Direktive 90/435 da se suzdrži od oporezivanja dobiti koju mati?no društvo prima na temelju povezanosti od svojeg društva k?eri ne podliježe nikakvom uvjetu te se izražava uz jedino ograni?enja iz stavaka 2. i 3. istog ?lanka kao i onog iz ?lanka 1. stavka 2. te direktive, i, s druge strane, tako?er je obuhva?ena zabranom propisanom ?lankom 4. stavkom 1. prvom alinejom nacionalnog propisa koji, iako se njime ne oporezuju dividende koje prima mati?no društvo kao takve, može imati u?inak da mati?no društvo neizravno podliježe oporezivanju dividendi (presuda od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 33. i t. 37. i navedena sudska praksa).

33 Kad je rije? o belgijskom poreznom sustavu koji se odnosi na viškove KOP-a, iz spisa kojim Sud raspolaze proizlazi da se njime prvotno predvi?alo da se dividende koje je primilo mati?no društvo dodaju njegovoj poreznoj osnovici i da se iznos koji odgovara 95 % tih dividendi odbija od te osnovice, ali samo ako postoji oporeziva dobit mati?nog društva i bez mogu?nosti da se dio viškova KOP-a koji nije odbijen prenese na kasnije porezne godine (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 39.).

34 Me?utim, nakon presude od 12. velja?e 2009., Cobelfret (C-138/07, EU:C:2009:82), sustav viškova KOP-a izmijenjen je na na?in da se, u skladu s ?lankom 205. stavkom 3. CIR-a iz 1992., dio viškova KOP-a koji se ne može odbiti tijekom predmetne porezne godine zbog nedovoljne dobiti od tada može prenijeti na sljede?u poreznu godinu i da taj prijenos nije vremenski ograni?en. Stoga se ?ini da se smanjenje prenosivih gubitaka, do kojeg dovodi uklju?ivanje dividendi u poreznu osnovicu mati?nog društva, sada nadokna?uje vremenski neograni?enim prijenosom viškova KOP-a istog iznosa (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2019., Brussels Securities, C-389/18, EU:C:2019:1132, t. 40.).

35 U ovom slu?aju, glavni predmet ne odnosi se na situaciju u kojoj bi dividende koje je društvo k?i isplatilo svojem društvu majci bile oporezovane u odnosu na to društvo, nego na situaciju u kojoj je, po analogiji s onim što predvi?a nacionalno zakonodavstvo u podru?ju prijenosa gubitaka preuzetog društva na društvo preuzimatelja u slu?aju spajanja, belgijska porezna uprava samo djelomi?no priznala prijenos viškova KOP-a preuzetog društva na društvo preuzimatelja, odnosno u granicama udjela koji predstavlja neto porezna imovina preuzetog društva u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i preuzetog društva.

36 Kao prvo, valja utvrditi da ?lanak 4. stavak 1. Direktive 90/435 ne predvi?a mogu?nost bezuvjetnog prijenosa viškova koji ?ine kona?no oporezovani prihod, poput onih koji su predmet belgijskog poreznog sustava koji se odnosi na KOP, preuzetog društva na društvo preuzimatelja. Tom se odredbom državama ?lanicama samo nalaže da, kao što je to istaknuto u to?kama 29. i 30. ove presude, izaberu izme?u sustava oslobo?enja i sustava ura?unavanja kako bi se izbjeglo dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodjele dividendi od strane društva k?eri svojem mati?nom društvu a da se pritom ne propisuje na?in na koji ga države ?lanice koje su odabrale sustav oslobo?enja moraju provesti.

37 Slijedom toga, države ?lanice slobodne su odrediti, uzimaju?i u obzir potrebe svojeg unutarnjeg pravnog poretka, na?ine ostvarivanja rezultata propisanog ?lankom 4. stavkom 1.

prvom alinejom Direktive 90/435 (rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 50.).

38 Kao drugo, Direktivom 90/434 ni bilo kojim drugim tekstom prava Unije ne predviđa se pravo na bezuvjetan prijenos višaka poput onih iz točke 36. ove presude preuzetog društva na društvo preuzimatelja u okviru spajanja, kao što to zahtijeva društvo Allianz Benelux.

39 Kao treće, valja ispitati dovodi li sustav koji se odnosi na KOP poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku do izravnog ili neizravnog oporezivanja primljenih dividendi koje nije u skladu s člankom 4. stavkom 1. prvom alinejom Direktive 90/435.

40 S jedne strane, što se tiče postojanja eventualnog izravnog oporezivanja dividendi, iz spisa kojim Sud raspolaže proizlazi da se sustavom KOP-a o kojem je riječ u glavnom postupku može osigurati da se dividende primljene od preuzetog društva ne oporezuju na razini društva preuzimatelja. Naime, taj sustav predviđa da su, kao prvo, dividende koje je primilo matično društvo uključene u njegovu poreznu osnovicu i, kao drugo, da se iznos koji odgovara 95 % tih dividendi odbija od te osnovice ako oporeziva dobit ostaje u rukama matičnog društva nakon odbitka druge izuzete dobiti. Stoga navedeni sustav ne dovodi do izravnog oporezivanja dividendi koje su izuzete na temelju članka 4. stavka 1. prve alineje Direktive 90/435, što uostalom nije ni tvrdila ni jedna od stranaka koje su podnijele očitovanja.

41 S druge strane, što se tiče postojanja eventualnog neizravnog oporezivanja dividendi koje se, kao što je to navedeno u točki 32. ove presude, protivi članku 4. stavku 1. prvoj alineji Direktive 90/435, valja utvrditi protive li se obvezi predviđenoj u toj odredbi porezni učinci da ograniče prijenosa viškova na temelju režima KOP-a prilikom spajanja preuzimanjem rezultira poreznom osnovicom društva primatelja tih dividendi.

42 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je u presudi od 19. prosinca 2019., Brussels Securities (C-389/18, EU:C:2019:1132), koja se odnosila na redoslijed kojim su u belgijskom poreznom pravu bili odbijeni prihodi koji se mogu odbiti od oporezive dobiti, osobito viškovi KOP-a u odnosu na druge prihode koji je prijenos poreznog odbitka bio vremenski ograničen, Sud je proveo usporedbu situacije o kojoj je riječ u tom predmetu, u okviru koje je matično društvo prilikom odbitka poreza moralo poštovati prioritetni red odbitka viškova KOP-a u odnosu na drugi porezni odbitak, sa situacijom koja bi prevladala da je Kraljevina Belgija primijenila sustav oslobođenja u okviru kojeg se dividende jednostavno isključuju iz porezne osnovice.

43 Kao što to istodobno predlažu belgijska vlada i Komisija, takvo rasuđivanje koje se temelji na usporedbi dviju situacija može se po analogiji primijeniti i u glavnom postupku, čak i ako je Sud to rasuđivanje primijenio u kontekstu odnosa između matičnog društva i njegova društva kćeri.

44 Stoga valja usporediti situaciju poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, u okviru koje je prilikom spajanja preuzimanjem primijenjeno isto razmjerno ograničenje na prijenos kako gubitaka tako i viškova KOP-a preuzetog društva, sa situacijom u kojoj je dotična država članica uvela jednostavan sustav oslobođenja kojim se predviđa isključenje dividendi iz porezne osnovice i u kojoj bi se razmjerno ograničenje primijenilo samo na prijenos gubitaka, a ne na prijenos viškova KOP-a.

45 Međutim, kao što je to istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 57. svojeg mišljenja, iz te usporedbe proizlazi da situacija u kojoj se razmjerno ograničenje primjenjuje kako na prijenos viškova KOP-a tako i na prijenos gubitaka u slučaju spajanja ne dovodi do strožeg oporezivanja od onog pri kojem bi dividende bile isključene iz porezne osnovice društva primatelja. Čini se da se u objema situacijama poštuje porezna neutralnost.

46 Osim toga, kao što to primjećuje Komisija, ako bi viškovi KOP-a u cijelosti bili preneseni na društvo preuzimatelja, dok se razmjerno ograničenje poput onog u glavnom postupku primjenjuje na prijenos gubitaka, to bi društvo bilo u povoljnijem položaju nego da je Kraljevina Belgija jednostavno predvidjela oslobočenje.

47 Osim toga, u predmetima koji uključuju nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku Sud je podsjetio na to da su države članice slobodne odrediti modalitete prema kojima se postiže rezultat propisan člankom 4. stavkom 1. Direktive 90/435 (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2009., Cobelfret, C-138/07, EU:C:2009:82, t. 61. i rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 50. i 53. i navedenu sudsku praksu).

48 S obzirom na prethodna razmatranja, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da članak 4. stavak 1. Direktive 90/435 treba tumačiti na način da mu se ne protivi propis države članice kojim se predviđa da su dividende koje je primilo društvo uključene u poreznu osnovicu prije nego što ih se odbije u visini od 95 % njihova iznosa i koji omogućuje, ovisno o slučaju, prijenos tog odbitka tijekom kasnijih poreznih godina, ali kojim se ipak u slučaju preuzimanja tog društva u okviru spajanja, ograničava prijenos tog odbitka na društvo preuzimatelja razmjerno udjelu koji neto porezna imovina preuzetog društva predstavlja u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i preuzetog društva.

Troškovi

49 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 (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 4. stavak 1. 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,

treba tumačiti na način da mu se:

mu se ne protivi propis države članice kojim se predviđa da su dividende koje je primilo društvo uključene u poreznu osnovicu prije nego što ih se odbije u visini od 95 % njihova iznosa i koji omogućuje, ovisno o slučaju, prijenos tog odbitka tijekom kasnijih poreznih godina, ali kojim se ipak u slučaju preuzimanja tog društva u okviru spajanja, ograničava prijenos tog odbitka na društvo preuzimatelja razmjerno udjelu koji neto porezna imovina preuzetog društva predstavlja u ukupnoj neto poreznoj imovini društva preuzimatelja i preuzetog društva.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski