



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 27. veljače 2014.¹

Spojeni predmeti C-39/13, C-40/13 i C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen

protiv

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG,

X1 Holding GmbH,

X2 Holding GmbH,

X3 Holding BV,

D1 BV,

D2 BV,

D3 BV,

protiv

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)

i

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

protiv

MSA International Holdings BV,

MSA Nederland BV (C-41/13)

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemska))

„Porezno pravo – Sloboda poslovnog nastana – Nacionalni porez na dobit – Oporezivanje koncerna (fiscale eenheid) – Koncerni u kojima sudjeluju inozemna društva“

I – Uvod

1. Sud Europske unije opet se bavi pitanjem oporezivanja koncerna od strane država članica i njegovom spojivošću sa slobodom poslovnog nastana. Iako se koncerni sastoje od pravno samostalnih društava, države članice na različit su način sklone tomu da ih u poreznom pravu tretiraju više-manje kao jedno društvo. No, ako se koncern sastoji od društava iz više država članica i time podliježe različitim poreznim suverenitetima, u tom je slučaju tretman kao jednog društva problematičan.

2. Predmetni nizozemski zahtjevi za prethodnu odluku kreću se u raskoraku između dviju odluka, presuda Papillon² i X Holding³. U presudi X Holding Sud je nizozemskom režimu u vezi s „poreznom jedinicom“ koncerna dopustio isključenje društava sa sjedištem u drugim državama članicama. U presudi Papillon Sud je pak prigovorio isključenju tuzemnog društva unuke iz francuske „porezne integracije“ u slučaju kada društvo kći posrednik ima sjedište u drugoj državi članici.

¹ — Jezik postupka njemački

² — Presuda od 27. studenoga 2008., Papillon (C-418/07, Zb. 2008., str. I-8947.)

³ — Presuda od 25. veljače 2010., X Holding (C-337/08, Zb. 2010., str. I-1215.)

3. Sada nam sud koji je uputio zahtjev ponovno postavlja pitanje u vezi s nizozemskom poreznom jedinicom. U tim trima spojenim predmetima riječ je o različitim strukturama koncerna kojima je, doduše, zajedničko da neka društva koncerna imaju sjedište u drugoj državi članici. Dopustivost isključenja tih društava iz porezne jedinice sud koji je uputio zahtjev više, doduše, ne dovodi u pitanje. Međutim, nizozemska porezna uprava i društvima koncerna koja imaju sjedište u Nizozemskoj zabranjuje takvu integraciju s obrazloženjem da bez društava sa sjedištem u inozemstvu koncerna uopće nema.

4. Stoga sud koji je uputio zahtjev od Suda sada očekuje dvije stvari. S jedne strane, želi znati s kojim se nacionalnim situacijama takvi nepotpuni koncerni prema nizozemskom režimu uopće mogu uspoređivati. S druge strane, treba razjasniti bi li raznovrsni porezni problemi koji bi nastali priznavanjem nepotpune prekogranične porezne jedinice mogli opravdati eventualno ograničenje slobode poslovnog nastana.

II – Pravni okvir

5. Nizozemsko pravo poreza na dobit za koncerne pod određenim okolnostima predviđa mogućnost uspostave porezne jedinice. U vezi s time, čl. 15. st. 1. Wet op de vennootschapsbelastinga 1969. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku, određuje kako slijedi:

„Kad je porezni obveznik (društvo majka) ekonomski i pravno vlasnik najmanje 95% uplaćenoga nominalnog kapitala drugog poreznog obveznika (društva kćeri), ta se dva porezna obveznika na njihov zahtjev oporezuje kao da čine jedinicu, tj. kao da su djelatnosti i imovina društva kćeri sastavni dio djelatnosti i imovine društva majke. Porez se naplaćuje od društva majke. Porezni obveznici tada se zajedno smatraju poreznom jedinicom. Više društava kćeri može biti dio iste porezne jedinice.“

6. No, preduvjet je da „oba porezna obveznika imaju sjedište u Nizozemskoj“ (čl. 15. st. 3. t. (c) Zakona o porezu na dobit). Čl. 15. st. 4. Zakona o porezu na dobit od toga predviđa sljedeću iznimku:

„[...] Nadalje, porezni obveznik koji [...] nema sjedište u Nizozemskoj, ali vodi poduzeće preko stalnog mjesta poslovanja u Nizozemskoj, može, pod uvjetima koji su utvrđeni općom upravnom mjerom, biti dio porezne jedinice [...]“

7. U vezi s tom iznimkom, čl. 32. do 35. Besluit fiscale eenheida 2003. (u daljnjem tekstu: Uredba o poreznoj jedinici) sadrže odredbe koje u konačnici omogućuju uključivanje stalnog tuzemnog mjesta poslovanja društva sa sjedištem u inozemstvu u poreznu jedinicu. K tome sadrže detaljna pravila o odnosu porezne jedinice i nizozemskih pravila o holdinškom privilegiju i izbjegavanju dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka.

III – Glavni postupak

8. Predmeti se temelje na trima glavnim postupcima čije se situacije mogu sažeti u dvije skupine.

A – Predmeti C-39/13 i C-41/13

9. U glavnim postupcima u predmetima C-39/13 i C-41/13 društva SCA Group Holding BV odnosno MSA International Holdings BV, sa sjedištem u Nizozemskoj, traže uspostavu porezne jedinice zajedno s određenim svojim društvima unukama, također sa sjedištem u Nizozemskoj. Njihova društva kćeri, koja posreduju udjele u tim društvima unukama i koja ne treba uključiti u poreznu jedinicu, imaju pak sjedište u Njemačkoj i nemaju stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj. U slučaju SCA Group Holdinga BV radi se djelomično i o društvima praukunama; udjele u tim društvima ne kontrolira, dakle, samo preko jednog, nego preko dvaju stupnjeva društava posrednika.

10. Nizozemska porezna uprava odbila je zahtjeve s obrazloženjem da društva kćeri posrednici nemaju sjedište u Nizozemskoj. Rechtbank Haarlem u postupku koji su pokrenuli SCA i MSA presudio je da je to odbijanje bilo u suprotnosti sa slobodom poslovnog nastana. Nizozemska porezna uprava sada pobija tu odluku pred Gerechtshof te Amsterdam.

B – Predmet C-40/13

11. U glavnom postupku u predmetu C-40/13 tri društva sestre sa sjedištem u Nizozemskoj koja neposredno odnosno posredno pripadaju društvu majci sa sjedištem u Njemačkoj, a koje nema stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj, tražila su uspostavu porezne jedinice. Zahtjev koji je relevantan u postupku pred Sudom predviđa da se u poreznu jedinicu uključuju samo ta društva sestre.

12. I ovdje je nizozemska porezna uprava odbila zahtjev. Svoju je odluku obrazložila time što društvo majka podnositelja zahtjeva nema sjedište u Nizozemskoj. Rechtbank Haarlem u tom je slučaju odbio tužbu društava kao neosnovanu. Društva su protiv te odluke podnijela pravna sredstva pred Gerechtshof te Amsterdam.

IV – Postupak pred Sudom

13. Gerechtshof te Amsterdam, pred kojim se vodi glavni postupak, Sudu je u skladu s čl. 267. UFEU-a uputio tri zahtjeva za prethodnu odluku. Njihova se prethodna pitanja u većem dijelu preklapaju i mogu se sažeti na sljedeći način:

1. Predstavlja li činjenica da je poreznim dužnicima odbijeno pravo na primjenu nizozemskog sustava porezne jedinice za djelatnosti i imovinu društava (pra)unuka (predmeti C-39/13 i C-41/13)/društava sestara (predmet C-40/13) sa sjedištem u Nizozemskoj ograničenje poslovnog nastana u smislu članka 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a?

S obzirom na to i na ciljeve nizozemskog sustava porezne jedinice, je li situacija društava (pra)unuka odnosno društava sestara iz glavnih postupaka objektivno usporediva

(predmeti C-39/13 i C-41/13:)

- (i) sa situacijom društava sa sjedištem u Nizozemskoj koja su društva kćeri (unuke) društva posrednika sa sjedištem u Nizozemskoj koje nije izabralo integraciju u poreznu jedinicu sa svojim društvom majkom sa sjedištem u Nizozemskoj i koja, kao i društva (pra)unuke iz glavnih postupaka, nemaju pristup režimu porezne jedinice u kojem bi bila integrirana (jedino) sa svojim društvom bakom ili

- (ii) sa situacijom društava unuka sa sjedištem u Nizozemskoj koja su zajedno sa svojim društvom posrednikom sa sjedištem u Nizozemskoj izabrala uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom bakom sa sjedištem u Nizozemskoj i čije su djelatnosti i imovina prema tome porezno konsolidirani, za razliku od djelatnosti i imovine društava (pra)unuka iz glavnih postupaka?

(predmet C-40/13:)

- (i) sa situacijom društava sestara sa sjedištem u Nizozemskoj koja nisu izabrala integraciju u poreznu jedinicu sa svojim zajedničkim društvom majkom sa sjedištem u Nizozemskoj i koja, kao i društva sestre iz glavnog postupka, nemaju pristup režimu porezne jedinice ili
- (ii) sa situacijom društava sestara sa sjedištem u Nizozemskoj koja su zajedno sa svojim društvom majkom sa sjedištem u Nizozemskoj izabrala uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom majkom i čije su djelatnosti i imovina – za razliku od djelatnosti i imovine društava sestara iz glavnog postupka – porezno konsolidirani?

2. Je li za odgovor na prvu rečenicu u prvom pitanju relevantna činjenica

(predmet C-39/13:)

da su društva (pra)unuke u vlasništvu jednog društva posrednika (koje se nalazi na višoj razini u strukturi grupe) u drugoj državi članici ili da su, kao što je to slučaj s društvima (pra)unukama iz glavnog postupka, u vlasništvu dvaju (ili više) društava posrednika (koja se nalaze na jednoj ili više viših razina u strukturi grupe) u toj drugoj državi članici?

(predmet C-41/13:)

bi li se dotično inozemno društvo posrednik, da u Nizozemskoj ne djeluje preko društva kćeri nego preko stalnog mjesta poslovanja, moglo odlučiti za to da u pogledu imovine i djelatnosti tog stalnog mjesta poslovanja u Nizozemskoj čini poreznu jedinicu sa svojim društvom majkom sa sjedištem u Nizozemskoj?

(predmet C-40/13:)

imaju li društva sestre u drugoj državi članici zajedničko (neposredno) društvo majku ili različita (neposredna) društva majke, tako da je tek na višoj razini strukture koncerna riječ o zajedničkom (posrednom) društvu majci tih različitih društava, no pritom se ta druga razina nalazi unutar druge države članice?

- 3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvu rečenicu u prvom pitanju: može li se takvo ograničenje poslovnog nastana u tom slučaju opravdati važnim razlozima u općem interesu, posebno potrebom da se zadrži porezna usklađenost, uključujući potrebu da se spriječi jednostrano i dvostrano dvostruko uzimanje u obzir gubitaka?
- 4. U slučaju potvrdnog odgovora na treće pitanje: treba li ograničenje slobode poslovnog nastana u tom slučaju smatrati proporcionalnim?

14. U postupku pred Sudom tužitelji u glavnom postupku, Savezna Republika Njemačka, Kraljevina Nizozemska te Komisija pisano su se očitovali. Na raspravi je sudjelovala i Francuska Republika.

V – Pravna ocjena

15. Složena prethodna pitanja odnose se na dvije prilično jasne situacije. U predmetima C-39/13 i C-41/13 riječ je o strukturi koncerna u slučaju kada društva kćeri posrednici nemaju sjedište u tuzemstvu, nego u nekoj drugoj državi članici. U predmetu C-40/13 društvo majka koncerna pak ima sjedište u nekoj drugoj državi članici.

16. Svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati krši li nizozemsko pravo, koje je u tim dvama slučajevima odbilo uspostavljanje porezne jedinice između nizozemskog društva majke i njegovih nizozemskih društava unuka odnosno između nizozemskih društava kćeri, slobodu poslovnog nastana. Pitanje hoće li se vremenski primjenjivati samo čl. 43. UEZ-a, u vezi s čl. 48 UEZ-a, koji u glavnom postupku navodi sud koji je uputio zahtjev, ili dodatno čl. 49. UFEU-a, u vezi s čl. 54. UFEU-a, može ostati otvoreno s obzirom na istovjetan sadržaj odredbi.

17. Prije nego što zasebno istražimo te dvije strukture koncerna, prethodno se može utvrditi da je sloboda poslovnog nastana u predmetnom slučaju temeljna sloboda koju u ovom slučaju treba primijeniti, s obzirom na to da je nizozemski režim zbog svojeg zahtjeva za 95-postotnim vlasništvom primjenjiv samo na ona vlasništva koja omogućuju vršenje sigurnog utjecaja na odluke društva i na određivanje njegove djelatnosti⁴.

A – Porezna jedinica društava majki i društava unuka (predmeti C-39/13 i C-41/13)

18. U predmetima C-39/13 i C-41/13 treba provjeriti treba li slobodu poslovnog nastana tumačiti tako da se protiv nizozemskom poreznom sustavu prema kojem se društva majke i društva unuke sa sjedištem u Nizozemskoj mogu spojiti u poreznu jedinicu samo ako društvo kći posrednik također ima sjedište ili barem stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj. To bi bio slučaj kada bi porezni režim predstavljao neopravdano ograničenje slobode poslovnog nastana.

19. Pritom treba provjeriti dva različita moguća ograničenja slobode poslovnog nastana. Naime, u predmetnom slučaju može biti narušena kako sloboda poslovnog nastana društva majke (vidjeti pod 1.) tako i ona inozemnog društva kćeri posrednika (vidjeti pod 2.).

1. Ograničenje slobode poslovnog nastana društva majke

20. U skladu s čl. 43. UEZ-a, u vezi s čl. 48. UEZ-a, tj. čl. 49. UFEU-a, u vezi s čl. 54. UFEU-a, sloboda poslovnog nastana osigurava društvu osnovanom u skladu s propisima države članice koje ima svoje statutarno sjedište, glavnu upravu ili glavno mjesto poslovanja u Europskoj uniji da, među ostalim, svoju djelatnost preko društva kćeri obavlja u drugim državama članicama⁵.

21. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenjem te slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere koje onemogućavaju i sprječavaju njezino korištenje ili ga čine manje privlačnim⁶. Osim toga, prema ustaljenoj sudskoj praksi, sloboda poslovnog nastana ne bi trebala osigurati samo nacionalni tretman u državi primateljici; ona istodobno zabranjuje da matična država članica onemogućuje poslovni nastan društva osnovanog prema njezinu pravu u drugoj državi članici⁷. U području poreznog prava Sud u takvim slučajevima polazi od toga da je došlo do onemogućavanja kada je društvo u državi članici nepovoljno i nejednako tretirano u usporedbi s čisto tuzemnim društvom⁸.

4 — Vidjeti osobito presudu od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, t. 91.).

5 — Vidjeti osobito presudu od 20. lipnja 2013., *Impacto Azul* (C-186/12, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

6 — Vidjeti osobito presudu od 6. rujna 2012., *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, t. 33. i ondje navedena sudska praksa).

7 — Vidjeti osobito presudu *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (navedena u bilješci 6., t. 32. i ondje navedena sudska praksa).

8 — Vidjeti osobito presudu *Papillon* (navedena u bilješci 2., t. 16. do 23.).

a) Nepovoljna razlika u tretmanu

22. Stoga najprije treba provjeriti tretira li nizozemska matična država članica, na temelju pravila o poreznoj jedinici, nizozemsko društvo majku s društvom kćeri u drugoj državi članici lošije od društva majke s tuzemnim društvom kćeri.

23. Sud koji je uputio zahtjev u tom kontekstu dodatno postavlja pitanje koje situacije u predmetnom slučaju treba usporediti. U prekograničnim situacijama riječ je o uspostavi porezne jedinice s društvima unukama bez uključivanja inozemnog društva kćeri. Usporedi li se to s čisto nacionalnom situacijom, u kojoj društvo kći nije uključeno u poreznu jedinicu, ne postoji razlika u tretmanu, s obzirom na to da nizozemsko društvo majka ne može izolirano sa svojim društvima unukama uspostavljati poreznu jedinicu. No, drukčije je kada se prekogranična situacija usporedi s čisto nacionalnom situacijom u kojoj je društvo kći uključeno u poreznu jedinicu.

24. Polazeći od toga, i Savezna Republika Njemačka i Kraljevina Nizozemska poriču razliku u tretmanu tuzemnih i inozemnih društava jer prema nizozemskom režimu nitko ne može uspostaviti poreznu jedinicu s društvima unukama bez uključivanja društva kćeri posrednika.

25. No, presudno je to da prema nizozemskom režimu društvo majka s inozemnim društvom kćeri posrednikom uopće nema mogućnost da sa svojim tuzemnim društvima unukama uspostavlja poreznu jedinicu jer inozemno društvo kći ne može biti dio porezne jedinice. S druge pak strane, ta mogućnost postoji za društvo majku s tuzemnim društvom kćeri. Te različite mogućnosti Sud je smatrao relevantnima već u presudi Papillon⁹. One predstavljaju nepovoljnu razliku u tretmanu društva majke koje se koristi svojom slobodom poslovnog nastana osnivanjem društava kćeri u drugoj državi članici.

26. Protivno tom razmatranju, Kraljevina Nizozemska istaknula je, međutim, da je nedostatak koji proizlazi iz nemogućnosti uspostave porezne jedinice s nizozemskim društvima unukama prema nizozemskom režimu posljedica nedopuštenog uključivanja inozemnog društva kćeri posrednika. No, to isključenje inozemnih društava kćeri iz porezne jedinice spojivo je sa slobodom poslovnog nastana¹⁰, kao što je to Sud već zaključio u svojoj presudi X Holding.

27. S tim se načinom gledanja mogu složiti utoliko što nizozemski režim očito ne sadrži odredbu koja izričito nalaže da tuzemna društva majke sa svojim tuzemnim društvima unukama ne smiju uspostavljati poreznu jedinicu *ako* društvo kći posrednik ima sjedište u inozemstvu. Naime, nepovoljan tretman proizlazi jednostavno iz toga što nizozemski režim općenito ne dopušta uspostavu porezne jedinice samo između društva majke i društva unuke i što istodobno brani tuzemnom društvu majci uspostavu porezne jedinice s inozemnim društvom kćeri.

28. U pogledu presude X Holding valja, međutim, razlikovati različite nepovoljnosti koje proizlaze iz isključenja inozemnih društava¹¹. To isključenje ne dovodi, naime, samo do toga da inozemno društvo kći ne može sudjelovati u poreznoj jedinici. Dodatna je posljedica tog isključenja to da je i tuzemnim društvima unukama zabranjeno sudjelovanje u poreznoj jedinici. U presudi X Holding radilo se samo o provjeri treba li prigovoriti nepovoljnosti da društva kćeri sa sjedištem u inozemstvu ne smiju sudjelovati u poreznoj jedinici. Ondje, međutim, nije ispitano pitanje jesu li druge posljedice isključenja, posebno predmetna nepogodnost nemogućnosti uključivanja tuzemnih društava unuka u poreznu jedinicu, također spojive sa slobodom poslovnog nastana.

9 — Vidjeti presudu Papillon (navedena u bilješci 2., t. 21.)

10 — Presuda X Holding (navedena u bilješci 3.)

11 — Vidjeti i presudu Papillon (navedena u bilješci 2., t. 17.).

29. Stoga treba utvrditi nepovoljnu razliku u tretmanu tuzemnog društva majke s društvom kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici i tuzemnog društva majke s tuzemnim društvom kćeri jer mu je na temelju nemogućnosti uključivanja inozemnog društva kćeri u poreznu jedinicu zabranjeno i uključivanje njegovih tuzemnih društava unuka.

30. Tom nepovoljnom tretmanu na jednak je način izloženo i tuzemno društvo majka, ako se radi – kao što se to sud koji je uputio zahtjev osvrnuo u svojem drugom prethodnom pitanju u predmetu C-39/13 – o tuzemnim društvima praunukama čije uključivanje u poreznu jedinicu s tuzemnim društvom majkom nije moguće jer i društvo kći posrednik i društvo unuka posrednik imaju sjedište u drugoj državi članici.

b) Objektivna usporedivost situacija

31. No, ograničenje slobode poslovnog nastana na temelju te nepovoljne razlike u tretmanu postoji samo ako su različito tretirane situacije objektivno međusobno usporedive¹².

32. Ostaje, doduše, i dalje nejasno što Sud u tom pogledu zapravo ispituje¹³. Na temelju presuda X Holding i Papillon u svakom se slučaju može potvrditi objektivna usporedivost predmetnih situacija.

33. Naime, u presudi X Holding, koja se također bavila nizozemskim režimom u vezi s poreznom jedinicom, za Sud je bilo dovoljno da su u objema situacijama društva majke željela iskoristiti prednosti tog režima¹⁴, što odgovara predmetnom slučaju.

34. U presudi Papillon Sud se pak osvrnuo na cilj koji se želio postići francuskim oporezivanjem koncerna, naime, da se koncern u poreznom smislu u velikoj mjeri izjednači s pojedinačnim poduzećem. Taj cilj, koji se želi ostvariti i predmetnim nizozemskim režimom¹⁵, prema mišljenju Suda mogao bi se ostvariti i onda kada bi samo društva majke i društva unuke imala sjedište u tuzemstvu¹⁶.

35. Situacija tuzemnog društva majke s tuzemnim društvima unukama i društvom kćeri posrednikom sa sjedištem u inozemstvu može se stoga objektivno usporediti sa situacijom tuzemnog društva majke čije društvo kći ima sjedište u tuzemstvu.

c) Privremeni zaključak

36. Stoga je sloboda poslovnog nastana nizozemskog društva majke čije društvo kći ima sjedište u drugoj državi članici ograničena time što mu nizozemski režim zabranjuje uspostavu porezne jedinice sa svojim nizozemskim društvima unukama.

2. Ograničenje slobode poslovnog nastana društva kćeri

37. Osim toga, SCA Group Holding BV s pravom je upozorio na to da i sloboda poslovnog nastana njegovih njemačkih društava kćeri posrednika može biti ograničena nizozemskim propisima.

12 — Vidjeti i presude Papillon (navedena u bilješki 2., t. 27.) i X Holding (navedena u bilješki 3., t. 20.).

13 — Vidjeti moje mišljenje od 19. srpnja 2012., A (C-123/11, t. 40.)

14 — Vidjeti presudu X Holding (navedena u bilješki 3., t. 24.).

15 — Vidjeti presudu X Holding (navedena u bilješki 3., t. 18.).

16 — Vidjeti presudu Papillon (navedena u bilješki 2., t. 29.).

38. Naime, u skladu s čl. 43. st. 1. drugom rečenicom UEZ-a, odnosno čl. 49. st. 1. drugom rečenicom UFEU-a, sloboda poslovnog nastana jamči i pravo da se za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici slobodno može odabrati primjeren pravni oblik¹⁷. Društvima treba prije svega omogućiti da svoju djelatnost u zemlji primateljici obavljaju pod istim uvjetima, ili s podružnicom ili s društvom kćeri¹⁸.

39. Međutim, nizozemski režim o poreznoj jedinici dovodi to pravo u pitanje. Da su, naime, inozemna društva kćeri svoju slobodu poslovnog nastana u Nizozemskoj u predmetnom slučaju ostvarila kroz podružnice, a ne vlastita društva kćeri, u tom bi slučaju podružnice, načelno kao stalna mjesta poslovanja inozemnog društva kćeri u skladu s čl. 15. st. 4. Zakona o porezu na dobit, mogle biti uključene u poreznu jedinicu s nizozemskim društvom majkom. Na to izričito upućuje sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem u predmetu C-41/13.

40. Sloboda poslovnog nastana inozemnog društva kćeri u Nizozemskoj osnivanjem vlastitog društva kćeri time je narušena u odnosu na podružnicu jer inozemno društvo kći u tom slučaju ne može iskoristiti pogodnosti koje proizlaze iz toga da njegova društva kćeri mogu kao društva unuke uspostavljati poreznu jedinicu sa svojim društvom majkom. Na taj se način ograničuje slobodan izbor pravnog oblika prilikom nastana inozemnog društva kćeri u Nizozemskoj.

41. Osim toga, Sud je u presudi Philips Electronics već utvrdio da se situacije stalnog mjesta poslovanja u državi primateljici i ondje osnovanog društva kćeri u pogledu korištenja pogodnostima odbitka gubitka u koncernu mogu objektivno usporediti¹⁹. Ne mogu se pronaći nikakva uporišta zbog kojih bi to u slučaju nizozemske porezne jedinice, koja omogućuje, među ostalim, i prijenos gubitaka u koncernu, trebalo gledati drukčije.

42. Slijedom toga, nizozemski režim uskraćivanjem uspostave porezne jedinice između nizozemskog društva majke i njegovih nizozemskih društava unuka ograničuje i slobodu poslovnog nastana društva kćeri posrednika koje svoje sjedište ima u drugoj državi članici.

3. Opravdanje

43. No, ta ograničenja slobode poslovnog nastana kako tuzemnih društava majki tako i inozemnih društava kćeri posrednika mogla bi se opravdati važnim razlogom u općem interesu.

44. U presudi X Holding utvrđeno je, osim toga, da je isključenje nerezidentnih društava kćeri iz nizozemske porezne jedinice opravdano radi očuvanja podjele ovlasti oporezivanja između država članica²⁰.

45. No, u predmetnom slučaju to opravdanje ne vrijedi. Porezna jedinica ovdje bi se, naime, trebala uspostaviti samo između poreznih obveznika koji podliježu nizozemskom oporezivanju. Porezni suverenitet Kraljevine Nizozemske ne smije biti narušen uvažavanjem inozemnih činjeničnih okolnosti koje ne podliježu njezinu poreznom suverenitetu.

17 — Vidjeti i presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, Zb. 1986., str. 273., t. 22.) i od 18. srpnja 2007., Oy AA (C-231/05, Zb. 2007., str. I-6373., t. 40.) te odluku od 4. lipnja 2009., KBC Bank und Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 i C-499/07, Zb. 2009., str. I-4409., t. 77.).

18 — Vidjeti presude od 23. veljače 2006., CLT-UFA (C-253/03, Zb. 2006., str. I-1831., t. 15.) i od 6. rujna 2012., Philips Electronics (C-18/11, t. 14.).

19 — Vidjeti presudu Philips Electronics (navedena u bilješci 18., t. 19.).

20 — Vidjeti presudu X Holding (navedena u bilješci 3., t. 25. i prateće točke).

46. No, svojim trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati mogu li se utvrđena ograničenja slobode poslovnog nastana opravdati nužnošću očuvanja porezne usklađenosti, uključujući potrebu da se spriječi jednostrano i dvostrano dvostruko uzimanje u obzir gubitaka. Naime, nizozemska porezna uprava u glavnom postupku iznijela je argument da dopuštanje porezne jedinice samo između tuzemnog društva majke i tuzemnih društava unuka određenog koncerna izaziva opasnost od dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka, kako u tuzemstvu tako i u dvjema različitim državama članicama.

a) Dvostruko uzimanje u obzir gubitaka

47. U vezi s pokušajem opravdanja ciljem da se spriječi dvostruko uzimanje u obzir gubitaka, valja utvrditi da takvo opravdanje u samostalnom obliku ne postoji, kao što sam već izložila na drugome mjestu²¹. Pozivanjem samo na taj cilj ne može se, dakle, opravdati ograničenje temeljne slobode.

48. Taj nalaz vrijedi neovisno o pitanju radi li se o sprječavanju jednostranog ili dvostranog uzimanja u obzir gubitaka.

49. U jednostranom slučaju država članica u okviru svojeg vlastitog poreznog sustava želi isključiti dvostruko uzimanje u obzir gubitaka. Ovdje država članica sama sprječava takvu situaciju uspostavom vlastitog poreznog sustava bez ograničenja, tj. eventualno donošenjem posebnih propisa kojima se sprječava dvostruko uzimanje u obzir gubitaka.

50. U dvostranom slučaju država članica pak želi spriječiti da se gubitak uzme u obzir kako u okviru njezina vlastitog poreznog sustava tako, na temelju poreznih propisa druge države članice, i u tom drugom poreznom sustavu. Samo pozivanje na cilj da se spriječi dvostruko uzimanje u obzir gubitaka u dvjema različitim državama članicama Sud, međutim, već u presudi Philips Electronics nije prihvatio kao samostalno opravdanje²². Uostalom, isto je kada, s jedne strane, matična država članica nije dužna, kao što je to prihvaćeno, uskladiti svoje porezne propise s propisima druge države članice kako bi u svim situacijama izbjegla nejednak tretman prekograničnih društava²³ i kada se, s druge strane, ni ne može pozvati na porezne propise druge države članice kako bi opravdala vlastiti nejednak tretman.

51. Iako stoga cilj sprječavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka ne može kao takav *a priori* opravdati ograničujući nacionalni porezni tretman, u nastavku ću se ipak sadržajno osvrnuti i na konkretne mogućnosti dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka u predmetnom slučaju, s obzirom na to da su se stranke u postupku intenzivno bavile tim pitanjem.

52. Kraljevina Nizozemska najprije je navela da opasnost dvostrukog dvostranog uzimanja u obzir gubitaka nastaje na taj način da se, u slučaju gubitka nizozemskog društva unuke, taj gubitak može uzeti u obzir kako kod nizozemskog društva majke u okviru porezne jedinice tako i kod inozemnog društva kćeri posrednika, i to na temelju određenih umanjenja vrijednosti zbog gubitka u pogledu udjela u društvu unuci ili potraživanja prema njemu. U okviru porezne jedinice koja obuhvaća društvo kćer toga se pak ne treba prijaviti jer između društava nema transakcija koje bi se morale uzeti u obzir.

53. Zasad neću razmatrati radi li se pritom uopće o istom gubitku. Sud je u pogledu umanjenja vrijednosti udjela u različitim presudama očito zastupao i jedno i drugo shvaćanje²⁴.

21 — Vidjeti moje mišljenje od 19. travnja 2012., Philips Electronics (C-18/11, t. 58. i prateće točke).

22 — Vidjeti presudu Philips Electronics (navedena u bilješki 18., t. 31. i prateće točke).

23 — Vidjeti presude od 28. veljače 2008., Deutsche Shell, CLT-UFA (C-253/06, Zb. 2008., str. I-1129., t. 43.) i od 29. studenoga 2011., National Grid Indus (C-371/10, Zb. 2011., str. I-12273., t. 62.).

24 — Vidjeti presudu Papillon (navedena u bilješki 2., t. 47.), s jedne strane, i presudu od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz (C-347/04, Zb. 2007., str. I-2647., t. 47.), s druge strane.

54. U svakom slučaju, eventualna mogućnost dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka ne može opravdati predmetno ograničenje već zbog toga što zabrana uspostave porezne jedinice između nizozemskog društva majke i njegovih nizozemskih društava unuka uopće nije primjerena da to spriječi. MSA International Holdings BM s pravom je, naime, upozorio na to da zabrana porezne jedinice ne sprječava mogućnost daljnjeg korištenja gubicima društva unuke u Nizozemskoj, primjerice prijenosom gubitka kod tog društva, dok istodobno i dalje postoje umanjenja vrijednosti imovine inozemnog društva kćeri posrednika.

55. Osim toga, nizozemska porezna uprava u glavnom postupku istaknula je da dvostruko uzimanje u obzir gubitaka može nastati i jednostrano u Nizozemskoj i da ga stoga valja spriječiti. I ovdje, naime, gubitak koji je nastao u nekom društvu unuci može preko s time povezanog pogoršanja stanja imovine inozemnog društva kćeri rezultirati kod tuzemnog društva majke umanjnjem vrijednosti potraživanja u odnosu na inozemno društvo kćer ili gubitkom prilikom njegove likvidacije. To je, međutim, isključeno ako je društvo kći dio porezne jedinice.

56. No, i ovdje zabrana uspostave porezne jedinice između tuzemnih društava majki i društava unuka nije ni primjerena ni potrebna da bi se ostvario cilj sprječavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka u Nizozemskoj. Gubitak koji se eventualno može smatrati identičnim dvostruko bi se uzeo u obzir i bez postojanja porezne jedinice, doduše ne kod jednog poreznog obveznika, nego raspodijeljeno na društvo majku i društvo unuku. Osim toga, u nadležnosti je nizozemskog zakonodavstva da u toj državi članici spriječi takvo dvostruko uzimanje u obzir gubitaka. Tako je već Rechtbank Haarlem kao niža instancija glavnih postupaka upozorio na to da Uredba o poreznoj jedinici već sadrži odgovarajuća pravila za slučaj inozemnog društva kćeri posrednika sa stalnim mjestom poslovanja u tuzemstvu.

57. U konačnici se može zaključiti da sprječavanje dvostranog ili jednostranog dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka ni u kojem slučaju ne može opravdati predmetna ograničenja.

b) Usklađenost nacionalnih poreznih propisa

58. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenje temeljnih sloboda može biti opravdano i nužnošću da se očuva usklađenost nacionalnih poreznih propisa. U pogledu toga mora se utvrditi neposredna veza između porezne pogodnosti i njezine kompenzacije određenim poreznim opterećenjem²⁵. U takvom se slučaju imatelju temeljne slobode može uskratiti porezna pogodnost zbog toga što ne podliježe poreznom opterećenju koje je s time neposredno povezano. Pritom neposrednu povezanost treba procijeniti s obzirom na cilj koji se poreznim propisom želi postići²⁶.

59. Stoga se u predmetnom slučaju postavlja pitanje je li protivljenje uspostavi porezne jedinice između nizozemskog društva majke i njegovih društava unuka opravdano time što je društvo majka na taj način pošteđeno poreznog opterećenja koje je s time neposredno povezano.

60. Sud je u presudi Papillon u pogledu francuskog režima „porezne integracije“, doduše načelno, priznao da postoji neposredna veza između mogućnosti prijenosa gubitka među uključenim društvima i porezne neutralizacije određenih transakcija između njih, čime se sprječava dvostruko uzimanje u obzir gubitaka²⁷. Stoga protivljenje „poreznoj integraciji“ tuzemnog društva majke i društva unuke u slučaju inozemnog društva kćeri posrednika načelno treba opravdati očuvanjem usklađenosti nacionalnih propisa.

25 — Vidjeti osobito presude Papillon (navedenu u bilješci 2., t. 43. i prateće točke) i od 17. listopada 2013., Welte (C-181/12, t. 59.).

26 — Presuda Papillon (navedena u bilješci 2., t. 44.)

27 — Presuda Papillon (navedena u bilješci 2., t. 45. i prateće točke)

61. Isto bi se sada moglo pretpostaviti i za nizozemski režim u vezi s poreznom jedinicom, s obzirom na to da tretiranje uključenih društava kao jednog društva ima za posljedicu to da se gubici pojedinih društava mogu iskoristiti za cjelokupni koncern te da dolazi do potpune porezne neutralizacije transakcija između svih društava porezne jedinice. Do takve bi neutralizacije u slučaju porezne jedinice došlo samo između tuzemnog društva majke i društava unuka, a ne između tuzemnog društva majke i inozemnih društava kćeri, tako da bi društvo majka moglo biti pošteđeno nedostataka porezne jedinice.

62. No, dvojbeno je može li se u predmetnom slučaju u pogledu porezne neutralizacije transakcija između tuzemnog društva majke i inozemnog društva kćeri u smislu porezne usklađenosti uopće govoriti o poreznom opterećenju koje osigurava kompenzaciju poreznih pogodnosti iskorištavanja gubitka na razini cjelokupnog koncerna. Potpuna porezna neutralizacija tih transakcija u nizozemskom sustavu porezne jedinice može, naime, biti i opterećenje i prednost, ovisno o tome javlja li se u odnosu prema društvu kćeri bez te neutralizacije transakcijama gubitak ili dobit. Neuključivanjem inozemnog društva kćeri posrednika u poreznu jedinicu društvo majka ne ostaje time nužno pošteđeno poreznog opterećenja.

63. Sud je u pogledu ograničenja slobode poslovnog nastana tuzemnog društva majke u presudi Papillon u svakom slučaju istaknuo da se porezna usklađenost ne smije ostvarivati, među ostalim, mjerama koje u manjoj mjeri ograničuju slobodu poslovnog nastana²⁸. Nizozemskim se režimom prednosti porezne jedinice osiguravaju i inozemnom društvu koje u tuzemstvu ima stalno mjesto poslovanja. Tu nizozemski režim odredbama Uredbe o poreznoj jedinici uklanja nedostajuću poreznu neutralizaciju između tuzemnog društva majke i inozemnog društva kćeri. Ako nizozemski sustav oporezivanja time dopušta poreznu jedinicu i onda kada se porezna neutralizacija između društva majke i društva kćeri ne ostvaruje automatski njegovim uključivanjem u poreznu jedinicu, nego tek naknadnim korekcijama, riječ je o blažem sredstvu za očuvanje porezne usklađenosti. Kao što je to već utvrdio Rechtbank Haarlem kao niža instancija glavnih postupaka, radi izbjegavanja eventualne neusklađenosti u nizozemskom poreznom sustavu, društva unuke mogla bi se stoga tretirati kao stalna mjesta poslovanja inozemnih društava kćeri posrednika.

64. Nejednak tretman tuzemnih društava kćeri inozemnih društava i njihovih tuzemnih stalnih mjesta poslovanja, koji ograničava slobodu poslovnog nastana inozemnih društava kćeri posrednika, ne može se opravdati ni očuvanjem porezne usklađenosti. Ni na upit tijekom rasprave Kraljevina Nizozemska nije mogla objasniti zašto se ta dva oblika društva u nizozemskom sustavu oporezivanja moraju u pogledu uspostave porezne jedinice različito tretirati.

65. Nije, uostalom, uvjerljivo ni to što uključene države članice u pogledu ravnjanja prema presudi Papillon iznose prigovor da nizozemsku poreznu jedinicu u pogledu njezina načina funkcioniranja treba razlikovati od francuske „porezne integracije“, koja je predmet presude Papillon. Kraljevina Nizozemska u raspravi je s pravom iznijela argument da se ključna razlika sastoji u tome što u francuskom sustavu svako društvo utvrđuje svoj vlastiti rezultat, pa se tek nakon toga pokazuju učinci „porezne integracije“ u obliku prijenosa dobiti i porezne neutralizacije pojedinih transakcija, dok se to kod nizozemskog sustava postiže tretmanom kao jednog poreznog obveznika. No, nije objašnjeno niti je s druge strane jasno na koji bi način ta razlika trebala rezultirati drukčijom ocjenom opravdanja ograničenja slobode poslovnog nastana.

66. Stoga se ni ograničenje slobode poslovnog nastana tuzemnog društva majke ni inozemnog društva kćeri posrednika ne mogu opravdati očuvanjem porezne usklađenosti.

28 — Presuda Papillon (navedena u bilješci 2., t. 52. i prateće točke)

4. Zaključak u predmetima C-39/13 i C-41/13

67. Slijedom toga, za predmete C-39/13 i C-41/13 treba utvrditi da nizozemski režim prema kojem se društva majke i društva unuke sa sjedištem u Nizozemskoj mogu spojiti u poreznu jedinicu samo ako društvo kći posrednik u Nizozemskoj također ima sjedište ili barem stalno mjesto poslovanja krši slobodu poslovnog nastana.

B – Porezna jedinica društava sestara (predmet C-40/13)

68. U okviru predmeta C-40/13 sada treba provjeriti proturječi li nizozemski režim slobodi poslovnog nastana u mjeri u kojoj se društva sestre sa sjedištem u Nizozemskoj mogu spajati u poreznu jedinicu samo u slučaju da društvo majka također ima sjedište ili barem stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj.

1. Ograničenje slobode poslovnog nastana društva majke

69. Društvo majka sa sjedištem u nekoj drugoj državi članici moglo bi zbog tog nizozemskog režima porezne jedinice biti ograničeno u svojoj slobodi poslovnog nastana.

70. Sloboda poslovnog nastana zabranjuje različit porezni tretman nerezidentnih i rezidentnih društava u državi primateljici ako se ta društva u pogledu dotične nacionalne mjere nalaze u objektivno usporedivoj situaciji²⁹.

71. Stoga bi najprije trebalo utvrditi nepovoljnu razliku u tretmanu inozemnog društva majke u odnosu na tuzemno društvo majku.

72. Savezna Republika Njemačka i Kraljevina Nizozemska niječu takvu razliku u tretmanu jer prema nizozemskom režimu nitko ne može uspostaviti poreznu jedinicu bez društva majke.

73. No, i tu valja utvrditi³⁰ da se nepovoljna razlika u tretmanu sastoji u tome da inozemno društvo majka, za razliku od tuzemnoga, ima mogućnost uspostavljanja porezne jedinice sa svojim društvima kćerima. To je posljedica nedostatka mogućnosti nizozemskog režima da se inozemna društva uključe u poreznu jedinicu. Tim uskraćivanjem uključivanja inozemno društvo majka u nepovoljnom je položaju i zbog toga što ne može iskoristiti okolnost da se barem njegova nizozemska društva kćeri mogu udružiti u poreznu jedinicu. Stoga postoji nepovoljna razlika u tretmanu inozemnog društva majke.

74. Osim toga, tuzemno i inozemno društvo majka morali bi u pogledu režima porezne jedinice biti i u objektivno usporedivoj situaciji.

75. Vratimo li se ponovno na odgovarajuće ispitivanje Suda u presudi Papillon³¹, sada možemo zaključiti da se cilj nizozemskog režima porezne jedinice, tj. tretman koncerna kao jednog poduzeća, u slučaju inozemnog društva majke može djelomično ostvariti tako da se konsolidiraju samo njegova društva kćeri sa sjedištem u Nizozemskoj.

29 — Vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Zb. 2006., str. I-11673., t. 46.) i od 22. prosinca 2008., *Truck Center* (C-282/07, Zb. 2008., str. I-10767., t. 36.).

30 — Usporediti gornju točku 28.

31 — Usporediti gornju točku 34.

76. Posebno je Savezna Republika Njemačka prigovorila takvom načinu gledanja da prema nizozemskom režimu konsolidacija na razini društva kćeri uopće nije moguća, s obzirom na to da se odvija na razini društva majke. Porezna jedinica počiva, k tome, na ideji da društvo majka kontrolira društva kćeri. Između društava kćeri takav odnos kontrole uopće ne postoji.

77. Komisija je na raspravi s pravom navela da je pitanje kod kojeg će se društva porezne jedinice provesti konsolidacija strogo tehničke prirode i da je nebitno za ostvarenje cilja poreznog režima. Ako su učinci porezne jedinice između društava kćeri načelno mogući, u tom je slučaju manje važno komu će se kao poreznom obvezniku u konačnici pripisati rezultat.

78. K tome, argumentacija Savezne Republike Njemačke ne priznaje da između inozemnog društva majke i njegovih tuzemnih društava kćeri postoji odnos kontrole. Drugim riječima, u predmetnom se slučaju u poreznu jedinicu neće ujediniti bilo koja tuzemna društva. Naprotiv, radi se upravo o konsolidaciji društava kćeri koja kontrolira zajedničko društvo majka. Jedina se razlika u predmetnim situacijama koje treba usporediti sastoji u tome što društvo majka ima sjedište u drugoj državi članici, pa se stoga ne može uključiti u poreznu jedinicu.

79. Pretpostavka ograničenja slobode poslovnog nastana uskraćivanjem uspostave porezne jedinice društava sestara neće biti dovedena u pitanje ni zbog toga što se – kao što je to sud koji je uputio zahtjev nadopunio u svojem drugom prethodnom pitanju – zajedničko društvo majka društava sestara koje treba konsolidirati nalazi tek na višoj razini strukture koncerna, ako već društva posrednici zbog svojeg sjedišta u nekoj drugoj državi članici sama ne mogu biti dio porezne jedinice.

80. Stoga se može zaključiti da nizozemski režim prema kojem se društvo sestra sa sjedištem u Nizozemskoj može udružiti u poreznu jedinicu samo ako društvo majka također ima sjedište ili barem stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana inozemnog društva majke.

2. Opravdanje

81. Opravdanje tog ograničenja nije očito. U biti su u tom smislu već u okviru predmeta C-39/13 i C-41/13 razmotrena sva stajališta³².

82. Ni u slučaju uspostave porezne jedinice između tuzemnih društava kćeri inozemnog društva majke očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica nije narušeno, s obzirom na to da se radi samo o konsolidaciji tuzemnih društava.

83. Sprječavanje dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka kod tuzemnog društva kćeri i inozemnog društva majke ne treba priznati kao samostalan razlog opravdanja niti se dvostruko uzimanje u obzir gubitaka uskraćivanjem porezne jedinice između društava kćeri treba spriječiti.

84. Ni u slučaju uspostave porezne jedinice između tuzemnih društava kćeri inozemnog društva majke očuvanje porezne usklađenosti nije ozbiljno opravdanje. Za razliku od uspostave porezne jedinice između tuzemnog društva majke i društva kćeri, unutar porezne jedinice društava kćeri nisu, naime, prepoznatljive transakcije koje bi zahtijevale poreznu neutralizaciju.

85. Ako Kraljevina Nizozemska dodatno vidi opasnost od porezne zlorabe u tome što prijenos ekonomskih dobara između društava sestara, koji nije primjeren tržišnoj vrijednosti, ali je zbog porezne jedinice porezno neutralan, može rezultirati porezno relevantnim umanjjenjem vrijednosti potraživanja inozemnog društva majke prema tuzemnom društvu sestri, treba upozoriti na to da bi samo država sjedište inozemnog društva majke trebala biti pozvana na suzbijanje zlorabe.

³² — Usporediti gornju točku 43. i prateće točke.

86. Pretpostavka zabranjenog ograničenja slobode poslovnog nastana ne dovodi, uostalom, do rezultata da Kraljevina Nizozemska mora u konačnici uvesti posebno pravo za koncerne s inozemnim udjelom, kao što to traži Savezna Republika Njemačka. I u slučaju koncerna s tuzemnim društvom majkom predviđena je, naime, konsolidacija tuzemnih društava sestara u okviru porezne jedinice. Stoga u slučaju inozemnog društva majke sloboda poslovnog nastana jamči samo da će se inozemno društvo majka moći koristiti pogodnošću nizozemskog poreznog režima barem u pogledu tuzemnih društava kćeri, ako već i samo ne može biti dio porezne jedinice.

3. Zaključak u predmetu C-40/13

87. Slijedom toga, za predmet C-40/13 treba zaključiti da nizozemski režim prema kojem se društva sestre sa sjedištem u Nizozemskoj mogu spojiti u poreznu jedinicu samo ako društvo majka također ima sjedište ili barem stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj krši slobodu poslovnog nastana.

VI – Zaključak

88. S obzirom na sve navedeno, na prethodna pitanja treba odgovoriti kako slijedi:

Čl. 43. UEZ-a, u vezi s čl. 48. UEZ-a, i čl. 49. UFEU-a, u vezi s čl. 54. UFEU-a, treba tumačiti na način da se protive nacionalnom režimu kakav se primjenjuje u glavnom postupku, a koji u okviru oporezivanja prihoda društava

- tuzemnim društvima majkama nudi mogućnost uspostave porezne jedinice s tuzemnim društvima unukama samo ako društvo kći posrednik također ima sjedište u tuzemstvu, ili ako već ima sjedište u nekoj drugoj državi članici, da svoje stalno mjesto poslovanja ima u tuzemstvu;
- tuzemnim društvima kćerima nudi mogućnost međusobne uspostave porezne jedinice samo ako njihovo društvo majka također ima sjedište u tuzemstvu, ili ako već ima sjedište u nekoj drugoj državi članici, da svoje stalno mjesto poslovanja ima u tuzemstvu.