



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

12. lipnja 2014.*

„Sloboda poslovnog nastana – Porez na društva – Jedinstvena porezna jedinica između društava iste grupe – Zahtjev – Razlozi za odbijanje – Slučaj sjedišta jednog ili više društava posrednika ili društva majke u drugoj državi članici – Nepostojanje stalnog mjesta poslovanja u državi oporezivanja“

U spojenim predmetima C-39/13, C-40/13 i C-41/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koje je uputio Gerechtshof te Amsterdam (Nizozemska), odlukama od 17. siječnja 2013., koje je Sud zaprimio 25. siječnja 2013., u postupcima

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 GmbH,

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,

* Jezik postupka: nizozemski

MSA Nederland BV (C-41/13),

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i A. Arabadjiev, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 9. siječnja 2014.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za SCA Group Holding BV, J. T. Schouten, S. C. W. Douma i G. F. Boulogne, u svojstvu savjetnika,
- za X AG, J. M. van der Vegt i P. J. te Boekhorst, u svojstvu savjetnika,
- za MSA International Holdings BV, H. T. P. M. van den Hurk, J. J. van den Broek, J. J. A. M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande i T. Arts, u svojstvu savjetnika,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za francusku vladu, J.-S. Pilczer, u svojstvu agenta,
- za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman, M. Noort i B. Koopman, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels, W. Mölls i P. Van Nuffel, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 27. veljače 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjevi za prethodnu odluku odnose se na članke 49. i 54. UFEU-a.
- 2 Zahtjevi su upućeni u okviru triju sporova između, kao prvo, Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i SCA Group Holding BV (u daljnjem tekstu: SCA), kao drugo, X AG (u daljnjem tekstu: X), X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH, X3 Holding GmbH (u daljnjem tekstu: X3), D1 BV (u daljnjem tekstu: D1), D2 BV (u daljnjem tekstu: D2), D3 BV i Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam te, kao treće, Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam i MSA International Holdings BV (u daljnjem tekstu: MSA) i MSA Nederland BV u pogledu uspostave poreznih jedinica.

Nizozemski pravni okvir

- 3 U skladu s člankom 13. stavkom 1. Zakona iz 1969. o porezu na društva (Wet op de venootschapsbelasting 1969):

„Za utvrđivanje dobiti ne uzimaju se u obzir koristi od sudjelovanja kao ni troškovi nastali prilikom stjecanja ili ustupanja tog sudjelovanja (izuzeće sudjelovanja).“

- 4 Članak 15. tog zakona propisuje:

„1. Kad je porezni obveznik (društvo majka) ekonomski i pravno vlasnik najmanje 95% uplaćenoga nominalnoga 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 se tada zajedno smatraju poreznom jedinicom. Više društava kćeri mogu biti dio iste porezne jedinice. [...]

3. Stavak 1. primjenjuje se jedino:

[...]

- b. ako se iste odredbe primjenjuju na izračun dobiti dvaju poreznih obveznika;
- c. ako dva porezna obveznika imaju poslovni nastan u Nizozemskoj i, u slučaju kad je Zakon o uspostavi poreznog sustava Kraljevine [(Belastingregeling voor het Koninkrijk)] ili sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja primjenjiv na jednog poreznog obveznika, ako se za njega također smatra da ima poslovni nastan u Nizozemskoj na temelju tog zakona ili tog sporazuma [...];

[...]

4. Općom upravnom mjerom mogu se odrediti pravila kojima se poreznim obveznicima na koje nisu primjenjive iste odredbe za utvrđivanje dobiti dopušta da ipak čine poreznu jedinicu, odstupajući od stavka 3. točke (b). Također, odstupajući od stavka 3. točke (b), porezni obveznik koji, na temelju svojeg nacionalnog zakonodavstva ili na temelju Zakona o uspostavi poreznog sustava Kraljevine ili sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, nema poslovni nastan u Nizozemskoj, ali vodi poduzeće preko stalnog mjesta poslovanja u Nizozemskoj može, pod uvjetima koji su utvrđeni općom upravnom mjerom, biti dio porezne jedinice pod uvjetom da je ovlast za oporezivanje dobiti tog poduzeća dodijeljena Nizozemskoj na temelju Zakona o uspostavi poreznog sustava Kraljevine ili sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i:

- a. ako se mjesto stvarne uprave tog poreznog obveznika nalazi u Nizozemskim Antilima, u Arubi, u državi članici Europske unije ili u državi koja je s Nizozemskom sklopila primjenjiv sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji predviđa zabranu diskriminacije stalnih mjesta poslovanja;
- b. ako je porezni obveznik iz točke (a) dioničko društvo ili društvo s ograničenom odgovornošću ili usporedivi entitet prema svojoj naravi i svojem načinu uspostave i
- c. kad porezni obveznik iz točke (a) čini dio porezne jedinice kao društvo majka, sudjelovanje u društvu kćeri iz stavka 1. obuhvaćeno je imovinom stalnog mjesta poslovanja tog društva majke u Nizozemskoj.

[...]“

Glavni postupci i prethodna pitanja

Predmeti C-39/13 i C-41/13

- 5 SCA i MSA su društva sa sjedištem u Nizozemskoj.
- 6 U vlasništvu imaju društva sa sjedištem u Njemačkoj bilo izravno bilo neizravno, preko drugih društava koja također imaju svoje poslovne nastane u Njemačkoj.
- 7 Potonja društva sama imaju u vlasništvu društva sa sjedištem u Nizozemskoj.
- 8 SCA i MSA kao i njihova društva kćeri s poslovnim nastanom u Nizozemskoj zatražili su da ih se smatra dvama jedinstvenim poreznim jedinicama u smislu članka 15. Zakona iz 1969. o porezu na društva.
- 9 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam odbili su te zahtjeve zato što društva posrednici nisu imala poslovni nastan u Nizozemskoj niti su tamo imala stalno mjesto poslovanja.
- 10 Rechtbank Haarlem je u postupku koji su pokrenuli SCA i MSA presudio da je to odbijanje bilo u suprotnosti sa slobodom poslovnog nastana.
- 11 Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen i Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam podnijeli su žalbu protiv te presude pred Gerechtshof te Amsterdam.
- 12 U tim je okolnostima Gerechtshof te Amsterdam odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

U predmetu C-39/13

- „1) Predstavlja li činjenica da je zainteresiranoj osobi odbijeno pravo na primjenu nizozemskog sustava porezne jedinice za djelatnosti i imovinu društava Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding, koja su njegova društva kćeri u drugom (trećem) stupnju s poslovnim nastanom u Nizozemskoj, prepreku slobodi poslovnog nastana u smislu članka 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a?

S obzirom na ciljeve nizozemskog sustava porezne jedinice [...], je li situacija društava (pra)unuka Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding objektivno usporediva [...] a) sa situacijom društava s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koja su društva unuke društva posrednika s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koje nije izabralo integraciju u poreznu jedinicu sa svojim društvom majkom s poslovnim nastanom u Nizozemskoj i koja, kao društva unuke, stoga imaju kao i Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding jednak pristup sustavu porezne jedinice u kojem bi bili integrirani (jedino) sa svojim društvom bakom ili [...] b) sa situacijom društava unuka s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koja su sa svojim društvom majkom s poslovnim nastanom u Nizozemskoj i svojim društvom posrednikom izabrali uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom bakom i čije su djelatnosti i imovina prema tome konsolidirani, dok to za Alphabet Holding, HP Holding i Alpha Holding nisu?

- 2) Je li za odgovor na prvo pitanje relevantna činjenica da su nizozemska društva o kojima je riječ u vlasništvu jednog jedinog društva posrednika (koje se nalazi na višoj razini u strukturi grupe i) s poslovnim nastanom u drugoj državi članici ili da su, kao što su to Alphabet Holding, HP

Holding i Alpha Holding u konkretnom slučaju, u vlasništvu dvaju (ili više) društava posrednika, no s poslovnim nastanom u drugoj državi članici (koja se nalaze na jednoj ili više viših razina u strukturi grupe)?

- 3) U slučaju potvrdnog odgovora na prvu rečenicu u prvom pitanju, može li se prepreka slobodi poslovnog nastana opravdati važnim razlozima u općem interesu, konkretnije potrebom da se zadrži porezna usklađenost, uključujući potrebu da se spriječi jednostrano i dvostrano dvostruko uzimanje u obzir gubitaka [...]? Je li u tom pogledu relevantna činjenica da u konkretnom slučaju ne postoji rizik dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka [...]?
- 4) U slučaju potvrdnog odgovora na treće pitanje, treba li ograničenje slobode poslovnog nastana smatrati proporcionalnim [...]?“

U predmetu C-41/13

- „1) Predstavlja li činjenica da je zainteresiranim osobama odbijeno pravo na primjenu nizozemskog sustava porezne jedinice za djelatnosti i imovinu društva unuke (druga zainteresirana osoba) s poslovnim nastanom u Nizozemskoj prepreku slobodi poslovnog nastana u smislu članka 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a?

S obzirom na ciljeve nizozemskog sustava porezne jedinice [...], je li situacija društva unuke (druga zainteresirana osoba) objektivno usporediva [...] a) sa situacijom društva s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koje je društvo kći društva posrednika s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koje nije izabralo integraciju u poreznu jedinicu sa svojim društvom majkom s poslovnim nastanom u Nizozemskoj i koje, kao društvo unuka, stoga ima kao i druga zainteresirana osoba jednak pristup sustavu porezne jedinice u kojem bi bilo integrirano (jedino) sa svojim društvom bakom ili [...] b) sa situacijom društva unuke s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koje je sa svojim društvom majkom s poslovnim nastanom u Nizozemskoj i svojim društvom posrednikom izabralo uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom bakom i čije su djelatnosti i imovina prema tome konsolidirani, dok to za drugu zainteresiranu osobu nisu?

- 2) Može li za odgovor na prvu rečenicu u prvom pitanju biti relevantno znati je li, u slučaju da ne posluje u Nizozemskoj preko društva kćeri, nego preko stalnog mjesta poslovanja, strano društvo posrednik moglo, u pogledu imovine i djelatnosti nizozemskog stalnog mjesta poslovanja, izabrati uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom majkom s poslovnim nastanom u Nizozemskoj [...]?
- 3) U slučaju potvrdnog odgovora na prvu rečenicu u prvom pitanju, može li se prepreka slobodi poslovnog nastana opravdati važnim razlozima u općem interesu, konkretnije 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 smatrati proporcionalnim [...]?“

Predmet C-40/13

- 13 X je društvo sa sjedištem u Njemačkoj. Ima izravno ili neizravno vlasništvo nad društvima X3, D1 i D2, čija su sjedišta u Nizozemskoj.
- 14 Spojenim zahtjevom X3, D1 i D2 zatražili su spajanje u jedinstvenu poreznu jedinicu.

- 15 Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam odbio je njihov zahtjev zato što njihovo zajedničko društvo majka, X, nije imalo poslovni nastan u Nizozemskoj niti je u njoj imalo stalno mjesto poslovanja.
- 16 Rechbank Haarlem odbio je njihovu tužbu protiv te odluke.
- 17 Navedena društva podnijela su žalbu protiv te presude pred Gerechtshof te Amsterdam.
- 18 U tim je okolnostima Gerechtshof te Amsterdam odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1) Predstavlja li činjenica da je zainteresiranim osobama odbijeno pravo na primjenu nizozemskog sustava porezne jedinice za djelatnosti i imovinu društava sestara [X3], [D1] i [D2] s poslovnim nastanom u Nizozemskoj prepreku slobodi poslovnog nastana u smislu članka 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a?

S obzirom na ciljeve nizozemskog sustava porezne jedinice [...], je li situacija društava [X3], [D1] i [D2] objektivno usporediva [...] a) sa situacijom društava sestara s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koja nisu izabrala integraciju u poreznu jedinicu sa svojim zajedničkim društvom majkom ili više njih s poslovnim nastanom u Nizozemskoj i koja, kao zajednička društva sestre, stoga imaju kao i zainteresirane osobe jednak pristup sustavu porezne jedinice ili [...] b) sa situacijom društava sestara s poslovnim nastanom u Nizozemskoj koja su sa svojim zajedničkim društvom majkom ili više njih s poslovnim nastanom u Nizozemskoj izabrala uspostavu porezne jedinice sa svojim društvom majkom ili više njih i čije su djelatnosti i imovina prema tome konsolidirani, dok to za zainteresirane osobe nisu?

- 2) Je li za odgovor na prvu rečenicu u prvom pitanju relevantna činjenica a) da, poput [D1] i [D2] u konkretnom slučaju, društva o kojima je riječ imaju (izravno) zajedničko društvo majku u drugoj državi članici ili b) da, poput [X3], s jedne strane, i [D1] i [D2], s druge strane, u konkretnom slučaju, društva o kojima je riječ imaju različita (izravna) društva majke u drugoj državi članici, tako da jedno (neizravno) zajedničko društvo majka tih različitih društava postoji jedino na višoj razini strukture grupe, no pritom se ta razina nalazi unutar druge države članice [...]?
- 3) U slučaju potvrdnog odgovora na prvu rečenicu u prvom pitanju, može li se prepreka slobodi poslovnog nastana opravdati važnim razlozima u općem interesu, konkretnije 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 smatrati proporcionalnim [...]?”

O prethodnim pitanjima

Pitanja u predmetima C-39/13 i C-41/13

- 19 Svojim pitanjima, koje treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg rezidentno društvo majka može činiti jedinstvenu poreznu jedinicu s rezidentnim društvom unukom kad se ono nalazi u njegovom vlasništvu preko jednog ili više rezidentnih društava, ali to ne može kad ga ima u vlasništvu preko nerezidentnih društava koja nemaju stalno mjesto poslovanja u toj državi članici.

Postojanje ograničenja

- 20 Sloboda poslovnog nastana koju članak 49. UFEU-a priznaje državljanima Unije uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti u svojstvu samozaposlenih osoba te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno uvjetima koje zakonodavstvo države članice u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane. Ona, sukladno članku 54. UFEU-a, trgovačkim društvima osnovanima sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, priznaje pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, podružnica ili zastupništava (presuda *Felixstowe Dock and Railway Company i dr.*, C-80/12, EU:C:2014:200, t. 17. i navedena sudska praksa).
- 21 U tom smislu otvorena mogućnost u nizozemskom pravu za rezidentna društva majke i njihova rezidentna društva kćeri da ih se oporezuje kao da čine jedinstvenu poreznu jedinicu, tj. da su podvrgnuta sustavu porezne integracije, predstavlja likvidnosnu prednost za društva o kojima je riječ. Taj sustav omogućuje, među ostalim, konsolidaciju na razini društva majke dobiti i gubitka društava integriranih u poreznu jedinicu i zadržavanje porezno neutralne naravi za izvršene transakcije unutar grupe (vidjeti presudu *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 18.).
- 22 Nizozemsko pravo proširuje pravo na korištenje sustavom porezne jedinice i koristi koje iz njega proizlaze na rezidentna društva majke koja žele da ih se oporezuje zajedno s njihovim društvima unukama, ipak pod uvjetom da su društva kćeri posrednici sami rezidenti ili da imaju stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj.
- 23 Taj uvjet dovodi do drukčijeg postupanja sa, s jedne strane, rezidentnim društvima majkama koja imaju vlasništvo nad rezidentnim društvima unukama preko rezidentnih društava kćeri posrednika i, s druge strane, rezidentnim društvima majkama koja imaju vlasništvo nad rezidentnim društvima unukama preko nerezidentnih društava kćeri.
- 24 Zakonodavstvo iz glavnog postupka tako stvara razliku u postupanju u pogledu mogućnosti izbora sustava porezne jedinice, ovisno o tome ostvaruje li društvo majka svoje neizravno sudjelovanje preko društva kćeri s poslovnim nastanom u Nizozemskoj ili u drugoj državi članici (vidjeti prema analogiji presudu *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, t. 22.).
- 25 Suprotno onome što tvrde određene stranke, u tom pogledu nije relevantna činjenica da, čak i u sasvim unutarnjoj situaciji, nijedno društvo majka ne može činiti poreznu jedinicu s društvima unukama, a da također ne uključi društvo kći posrednika. Naime, ako nizozemsko društvo majka koje ima vlasništvo nad nizozemskim društvima unukama preko nerezidentnog društva kćeri ne može ni u kojem slučaju činiti poreznu jedinicu sa svojim društvima unukama, tu mogućnost, naprotiv, uvijek ima nizozemsko društvo majka koje ima vlasništvo nad nizozemskim društvima unukama preko rezidentnog društva kćeri.
- 26 Analogna razlika u postupanju postoji u situaciji u kojoj je, kao što je to slučaj u predmetu C-39/13, riječ ne o rezidentnim društvima unukama nego o rezidentnim društvima praukunama čija integracija u poreznu jedinicu s rezidentnim društvom majkom nije moguća zbog toga što i društvo kći posrednik i društvo unuka posrednik imaju poslovne nastane u drugoj državi članici.
- 27 Budući da stavljaju u nepovoljniji porezni položaj prekogranične situacije u odnosu na one unutarnje, odredbe Zakona iz 1969. o porezu na društva iz glavnog postupka predstavljaju stoga ograničenje koje je u načelu zabranjeno odredbama UFEU-a o slobodi poslovnog nastana (presuda *Papillon*, EU:C:2008:659, t. 32.).

Opravdanje ograničenja

- 28 Da bi takva razlika u postupanju bila sukladna odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana, potrebno je ili da se odnosi na situacije koje se ne mogu objektivno uspoređivati, pri čemu bi onda usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarne situacije trebalo ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba, ili da je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu (u tom smislu vidjeti presudu *Felixstowe Dock and Railway Company i dr.*, EU:C:2014:200, t. 25. i navedenu sudsku praksu).
- 29 Što se tiče usporedivosti, treba istaknuti da odredbe Zakona iz 1969. o porezu na društva iz glavnog postupka imaju za cilj što je više moguće izjednačiti poduzeće koje ima više mjesta poslovanja s grupom sastavljenom od društva majke, njezinih društava kćeri i njezinih društava unuka, omogućujući poreznu konsolidaciju rezultata svih tih društava.
- 30 Taj se cilj može postići kako u slučaju rezidentnog društva majke u jednoj državi članici koje u vlasništvu ima također rezidentna društva unuke preko društva kćeri koje je samo rezidentno tako i u slučaju rezidentnog društva majke u istoj državi članici koje u vlasništvu ima također rezidentna društva unuke, ali preko jednog ili više društava kćeri s poslovnim nastanom u drugoj državi članici (u tom smislu vidjeti presudu *Papillon*, EU:C:2008:659, t. 29.).
- 31 Ta dva slučaja također su usporediva ako se korištenje sustava porezne jedinice traži u dvama slučajevima za zajednicu sastavljenu od društva majke i društava unuka.
- 32 Sud koji je uputio zahtjev pita može li se ograničenje opravdati važnim razlogom u općem interesu s ciljem usklađenosti nizozemskog poreznog sustava, u vezi s izbjegavanjem dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka.
- 33 U tom pogledu treba podsjetiti na to da iako iz sudske prakse Suda proizlazi da potreba očuvanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje temeljnih sloboda zajamčenih Ugovorom, ipak je potrebno, kako bi se takvo opravdanje moglo prihvatiti, da se utvrdi postojanje izravne veze između, s jedne strane, dodjele porezne koristi o kojoj je riječ i, s druge strane, kompenzacija te koristi određenim poreznim nametom (vidjeti osobito presudu *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59. i navedenu sudsku praksu).
- 34 Sud je, doduše, u presudi *Papillon* (EU:C:2008:659) priznao da u načelu takva izravna veza postoji između, s jedne strane, mogućnosti prijenosa gubitaka između društava jedne grupe i, s druge strane, neutralizacije određenih transakcija između tih društava, kao što su to rezervacije za dvojbene tražbine ili rizike, ustup tražbina, subvencije, rezervacije za deprecijaciju udjela u drugim društvima i ustup fiksne imovine. U toj presudi Sud je utemeljio svoju odluku na činjenici da je neutralizacija tih transakcija unutar grupe imala za cilj, u poreznom sustavu države članice o kojoj je tada bila riječ, izbjeći dvostruko uzimanje u obzir gubitaka na razini rezidentnih društava koja su obuhvaćena sustavom porezne integracije i tako očuvati usklađenost poreznog sustava (presuda *Papillon*, EU:C:2008:659, t. 6. i 43. do 50.).
- 35 Naime, iako je zakonodavstvo države članice o kojoj je riječ u presudi *Papillon* (EU:C:2008:659) odobrilo pravo na poreznu integraciju u okolnosti u kojoj društvo posrednik nije bilo rezidentno, bilo je moguće uzeti u obzir gubitak koji je pretrpjelo rezidentno društvo unuka, prvi put u okviru rezidentnog društva majke, zbog porezne integracije, a drugi put u okviru nerezidentnog društva kćeri posrednika, zbog smanjenja vrijednosti koja proizlazi iz istih gubitaka u njegovim sudjelovanjima u društvu unuci ili njegovim tražbinama prema njemu. To smanjenje vrijednosti ne bi se moglo neutralizirati jer se transakcije neutralizacije nisu mogle primijeniti na nerezidentno društvo posrednika.

- 36 Ipak, pravni okvir iz tog predmeta jasno se razlikuje od pravnog okvira iz ovog predmeta prema jednom elementu.
- 37 Naime, članak 13. Zakona iz 1969. o porezu na društva uspostavlja opće pravilo, tzv. „izuzeće sudjelovanja“, koje se primjenjuje na sudjelovanja u kapitalu veća od 5%. To se pravilo proširuje na sve porezne jedinice, pri čemu se zahtijeva vlasništvo u kapitalu od najmanje 95%.
- 38 Zbog izuzeća sudjelovanja, ne uzimaju se u obzir, prilikom utvrđivanja oporezive dobiti porezne jedinice, koristi i gubici koji proizlaze iz vlasništva, stjecanja ili ustupa sudjelovanja. Stoga tim općim pravilom o izuzeću, a ne posebnim odredbama o neutralizaciji određenih transakcija, kao u sustavu o kojem je bilo riječi u predmetu Papillon, nizozemski porezni sustav nastoji izbjeći dvostruko uzimanje u obzir gubitaka unutar jedne porezne jedinice.
- 39 Stoga, kako je priznala i nizozemska vlada tijekom rasprave, mehanizam izuzeća sudjelovanja zamišljen je tako da rezidentno društvo majka ne može nikad uzeti u obzir gubitak povezan sa sudjelovanjem u jednom od svojih društava kćeri, čak i ako to društvo kći ima sjedište u drugoj državi članici.
- 40 Stoga se ne može utvrditi nikakva izravna veza između dodjele porezne koristi povezane s uspostavom porezne jedinice i kompenzacije te koristi određenim poreznim nametom.
- 41 Posljedično, ograničenje slobode poslovnog nastana koje proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva ne može se smatrati opravdanim važnim razlogom u općem interesu radi očuvanja usklađenosti poreznog sustava.
- 42 Usto, iako je nizozemska vlada nastojala opravdati ograničenje o kojem je riječ u glavnom postupku rizikom od porezne utaje, prema ustaljenoj sudskoj praksi taj razlog ne predstavlja, sam za sebe, samostalno opravdanje za porezno ograničenje slobode poslovnog nastana ako se ne poziva na vezu s posebnim ciljem borbe protiv potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću s ciljem izbjegavanja poreza koji se uobičajeno mora platiti (u tom smislu vidjeti osobito presude ICI, C-264/96, EU:C:1998:370, t. 26. kao i Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, t. 55.). Međutim to očito nije cilj tog ograničenja predviđenoga sustavom porezne jedinice.
- 43 Iz prethodno navedenoga proizlazi da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg rezidentno društvo majka može stvoriti jedinstvenu poreznu jedinicu s rezidentnim društvom unukom kad nad njim ima vlasništvo preko jednog ili više rezidentnih društava, ali to ne može kad nad njim ima vlasništvo preko nerezidentnih društava koja nemaju stalno mjesto poslovanja u toj državi članici.

Pitanja u predmetu C-40/13

- 44 Svojim pitanjima, koje treba razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg se primjena sustava jedinstvene porezne jedinice dopušta rezidentnom društvu majci koje ima vlasništvo nad rezidentnim društvima kćerima, ali ne i rezidentnim društvima sestrama čije zajedničko društvo majka u toj državi članici nema sjedište ni stalno mjesto poslovanja.

Postojanje ograničenja

- 45 Treba podsjetiti na to da u pogledu društava njihovo sjedište u smislu članka 54. UFEU-a služi za utvrđivanje njihove veze s pravnim poretom jedne države članice, poput državljanstva kod fizičkih osoba. Međutim dopustiti da država članica rezidentnosti može slobodno primijeniti različit tretman samo zbog činjenice da se sjedište društva nalazi u drugoj državi članici lišilo bi članak 49. UFEU-a

njegove biti. Naime, sloboda poslovnog nastana ima za cilj zajamčiti korištenje nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, uz zabranu svake diskriminacije na temelju sjedišta društava (vidjeti presude *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, t. 43.; *Denkavit Internationaal i Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, t. 22. kao i *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, t. 77.).

- 46 Sustav porezne jedinice poput onog u glavnom postupku predstavlja poreznu prednost za društva u pitanju. Time što ubrzava pokrivanje gubitaka neuspješnih društava njihovim neposrednim pripisivanjem dobiti ostalih društava u grupi, ona poboljšava likvidnosnu situaciju grupe (presuda *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, t. 32.).
- 47 Stoga zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku stvara različito postupanje između, s jedne strane, društava majki koja imaju sjedište u Nizozemskoj i koja zahvaljujući sustavu jedinstvene porezne jedinice mogu, među ostalim, za potrebe utvrđivanja svoje oporezive dobiti odmah pripisati gubitke svojih neuspješnih društava kćeri dobiti svojih uspješnih društava kćeri i, s druge strane, društava majki koja također imaju vlasništvo nad društvima kćerima u Nizozemskoj, ali koja imaju sjedište u drugoj državi članici i nemaju stalno mjesto poslovanja u Nizozemskoj te koja su izuzeta od korištenja sustava porezne jedinice i prema tome likvidnosne prednosti koja time nastane.
- 48 Budući da stavljaju u nepovoljniji porezni položaj situacije unutar Zajednice u odnosu na potpuno unutarnje situacije, odredbe Zakona iz 1969. o porezu na društva iz glavnog postupka predstavljaju ograničenje koje je u načelu zabranjeno odredbama Ugovora o slobodi poslovnog nastana (presuda *Papillon*, EU:C:2008:659, t. 32.).
- 49 Postojanje tog ograničenja nije dovedeno u pitanje okolnošću da se zajedničko društvo majka za društva kćeri koja se trebaju konsolidirati nalazi na višoj razini u lancu sudjelovanja u grupi jer društva posrednici, čije sjedište nije u Nizozemskoj i u kojoj nemaju stalno mjesto poslovanja, ne mogu sama činiti dio porezne jedinice kako to proizlazi iz točke 4. ove presude.

Opravdanje ograničenja

- 50 Što se tiče usporedivosti, u smislu sudske prakse spomenute u točki 28. ove presude, njemačka vlada ističe da u okviru krovnog društva majke nizozemski sustav porezne jedinice želi konsolidirati sve rezultate grupe, tako da slučaj grupe čije društvo majka ima sjedište u Nizozemskoj ne bi bilo usporedivo sa slučajem grupe čije društvo majka ima sjedište u drugoj državi članici.
- 51 Međutim cilj sustava porezne jedinice iz glavnog postupka, odnosno dopustiti da se društva iste grupe porezno smatraju jednim jedinstvenim poreznim obveznikom, mogu jednako postići grupe čije je društvo majka rezident kao i grupe čije društvo majka to nije, barem što se tiče oporezivanja samo društava sestara poreznih obveznika u Nizozemskoj. Međutim, kao što ističe nezavisna odvjetnica u točki 86. svojeg mišljenja, Zakon iz 1969. o porezu na društva dopušta, u slučaju grupe čije društvo majka jest rezident, konsolidaciju društava kćeri.
- 52 Razlika u postupanju u pogledu mogućnosti porezne integracije društava sestara nije stoga opravdana objektivnom razlikom situacije.
- 53 Ona to nije niti zbog važnog razloga u općem interesu s ciljem usklađenosti poreznog sustava u vezi s izbjegavanjem dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka, što navodi sud koji je uputio zahtjev.
- 54 Naime, ni iz zahtjeva za prethodnu odluku ni iz očitovanja podnesenih Sudu ni iz rasprave ne proizlazi da bi dopuštanje korištenja sustavom porezne jedinice društvima sestrama prekinulo bilo koju izravnu vezu između te porezne prednosti i određenog poreznog nameta u smislu sudske prakse spomenute u točkama 34. i 35. ove presude.

- 55 Usto, kao što je to Sud podsjetio u točki 42. ove presude, na važan razlog u općem interesu s ciljem sprječavanja rizika porezne utaje ne može se samostalno pozvati.
- 56 Iz prethodno navedenoga proizlazi da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg se korištenje sustavom jedinstvene porezne jedinice dopušta rezidentnom društvu majci koje ima vlasništvo nad rezidentnim društvima kćerima, ali ne i rezidentnim društvima sestrama čije zajedničko društvo majka nema sjedište u toj državi članici ni stalno mjesto poslovanja.

Troškovi

- 57 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 navedenoga, Sud (drugo vijeće) odlučuje:

- 1. U predmetima C-39/13 i C-41/13 članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg rezidentno društvo majka može stvoriti jedinstvenu poreznu jedinicu s rezidentnim društvom unukom kad nad njim ima vlasništvo preko jednog ili više rezidentnih društava, ali to ne može kad nad njim ima vlasništvo preko nerezidentnih društava koja nemaju stalno mjesto poslovanja u toj državi članici.**
- 2. U predmetu C-40/13 članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti tako da se protive zakonodavstvu države članice na temelju kojeg se korištenje sustavom jedinstvene porezne jedinice dopušta rezidentnom društvu majci koje ima vlasništvo nad rezidentnim društvima kćerima, ali ne i rezidentnim društvima sestrama čije zajedničko društvo majka nema sjedište u toj državi članici ni stalno mjesto poslovanja.**

Potpisi