



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

22. rujna 2022.*

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

U predmetu C-538/20,

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

Finanzamt B

protiv

W AG,

uz sudjelovanje:

Bundesministerium der Finanzen,

SUD (četvrto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za W AG, P. Dodos, *Rechtsanwalt*,
- za njemačku vladu, R. Kanitz i J. Möller, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: njemački

- za francusku vladu, E. de Moustier i E. Toutain, u svojstvu agenata,
- za finsku vladu, S. Hartikainen, A. Laine i H. Leppo, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 10. ožujka 2022.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na članke 49. i 54. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamta B (Ured porezne uprave B, Njemačka) i W AG-a, dioničkog društva sa sjedištem u Njemačkoj, vezano uz odbijanje te uprave da prilikom izračuna poreza koji to društvo duguje u navedenoj državi članici za 2007. uzme u obzir gubitke stalne poslovne jedinice tog društva koja se nalazila u Ujedinjenoj Kraljevini, a zatvorena je tijekom iste godine.

Pravni okvir

Njemačko pravo

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

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

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

[...]

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

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

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

- 5 Članak III. stavak 1. Ugovora od 26. studenoga 1964. između Savezne Republike Njemačke i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza, kako je izmijenjen dodatkom od 23. ožujka 1970. (BGBl. 1966. II, str. 359.; BGBl. 1967. II, str. 828. i BGBl. 1971. II, str. 46.) (u daljnjem tekstu: DBA), određuje:

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

- 6 Članak XVIII. stavak 2. DBA-a predviđa:

„Porez se za rezidente Savezne Republike Njemačke određuje na sljedeći način:

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

[...]”

Spor u glavnom postupku i prethodna pitanja

- 7 W, dioničko društvo čije je registrirano sjedište i sjedište uprave u Njemačkoj, vodi banku za trgovanje obveznicama. U kolovozu 2004. društvo W otvorilo je podružnicu u Ujedinjenoj Kraljevini. Budući da potonja nije ostvarila dobit, društvo W provelo je njezino zatvaranje tijekom prvog polugodišta 2007., tako da se gubici koje je ta poslovna jedinica pretrpjela nisu mogli prenijeti u Ujedinjenu Kraljevinu u svrhu oporezivanja.
- 8 Budući da je Ured porezne uprave B odbio uzeti u obzir te gubitke prilikom određivanja iznosa koji društvo W duguje u Njemačkoj na osnovi poreza na dobit i poreza na gospodarsku djelatnost za poreznu godinu 2007., to je društvo podnijelo tužbu Hessisches Finanzgerichtu (Financijski sud Hessena, Njemačka). Presudom od 4. rujna 2018. taj je sud prihvatio tu tužbu.
- 9 Ured porezne uprave B protiv te je presude podnio reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka), sudu koji je uputio zahtjev.
- 10 Taj sud ističe da, iako je društvo W u Njemačkoj dužno platiti porez na dobit za sve svoje prihode, u skladu s člankom 1. stavcima 1. i 2. KStG-a, gubici koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica u Ujedinjenoj Kraljevini izuzeti su iz osnovice za izračun njegova poreza na dobit na temelju članka XVIII. stavka 2. DBA-a koji strane rezultate izuzima od poreza na dobit. Napominje da isto vrijedi i kada je riječ o porezu na gospodarsku djelatnost, s obzirom na

to da odredbe Gewerbesteuergesetza (Zakon o porezu na gospodarsku djelatnost) upućuju na utvrđivanje dobiti koja podliježe porezu na dobit prilikom izračuna osnovice tog poreza. Te su okolnosti trebale dovesti do prihvaćanja revizije.

- 11 Međutim, sud koji je uputio zahtjev pita se ne bi li gubici koje je pretrpjela stalna poslovna jedinica društva W u Ujedinjenoj Kraljevini trebali biti uzeti u obzir prilikom izračuna poreza koji to društvo duguje u Njemačkoj na temelju slobode poslovnog nastana. Naime, prema njegovu mišljenju, sudska praksa Suda koja zadnje proizlazi iz presude od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424) ne nudi jasan odgovor na to pitanje u konkretnom slučaju, u kojem je izuzimanje stranih rezultata predviđeno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U slučaju potvrdnog odgovora na to pitanje, taj se sud također pita pod kojim uvjetima gubitke strane stalne poslovne jedinice treba smatrati „konačnima” u smislu te sudske prakse, kako treba utvrditi iznos tih gubitaka te vrijedi li obveza njihova uzimanja u obzir također i u području poreza na gospodarsku djelatnost.
- 12 U tom je kontekstu Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:
 - „1. Treba li članak 43. u vezi s člankom 48. [UEZ-a], koji danas odgovara članku 49. u vezi s člankom 54. [UFEU-a], tumačiti na način da mu se protive odredbe prava države članice koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ako je to društvo, s jedne strane, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka koje mu pruža pravo države članice u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica i, s druge strane, putem te stalne poslovne jedinice više ne ostvaruje prihode, tako da više ne postoji nikakva mogućnost da se u toj državi članici uzmu u obzir gubici („konačni” gubici), uključujući i u slučaju kad predmetne odredbe govore o izuzimanju dobiti i gubitaka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između dviju država članica?
 2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 43. u vezi s člankom 48. [UEZ-a] (koji danas odgovara članku 49. u vezi s člankom 54. [UFEU-a]) tumačiti na način da mu se također protive i odredbe Zakona o porezu na gospodarsku djelatnost koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti ostvarene od obavljanja gospodarske djelatnosti odbije „konačne” gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, kako su definirani u prvom pitanju?
 3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, može li u slučaju zatvaranja stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici biti riječi o „konačnim” gubicima opisanima u prvom pitanju ako postoji barem teoretska mogućnost da društvo u toj državi članici ponovno otvori stalnu poslovnu jedinicu s čijom se dobiti eventualno mogu prebiti prijašnji gubici?
 4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje, uključuju li „konačni” gubici, definirani u prvom pitanju, koje treba uzeti u obzir država sjedišta matičnog društva, također i one gubitke stalne poslovne jedinice koji se prema pravu države u kojoj se nalazi ta poslovna jedinica mogu najmanje jednom prenijeti u iduće porezno razdoblje?

5. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje, je li obveza uzimanja u obzir prekograničnih ‚konačnih‘ gubitaka ograničena visinom onih iznosa gubitaka koje bi društvo u dotičnoj državi, u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, moglo iskazati da uzimanje u obzir gubitaka u toj državi nije isključeno?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 13 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita Sud treba li članke 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da im se protive porezna pravila države članice na temelju kojih rezidentno društvo iz te države ne može od svoje oporezive dobiti odbiti konačne gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi članici, u slučaju kad se država članica rezidentnosti odrekla svoje ovlasti oporezivanja rezultata te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 14 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, sloboda poslovnog nastana zajamčena člancima 49. i 54. UFEU-a uključuje – u pogledu društava osnovanih u skladu sa zakonodavstvom države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije – pravo obavljati svoju djelatnost u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 15.).
- 15 Premda odredbe prava Unije koje uređuju slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima postavlja prepreke u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici. Ta razmatranja vrijede i kada, kao u predmetnom slučaju, društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja djelatnost preko stalne poslovne jedinice u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 16. i 17. te navedenu sudsku praksu).
- 16 U konkretnom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, u skladu s člankom 1. stavcima 1. i 2. KStG-a, društva čije je sjedište ili sjedište uprave u Njemačkoj podliježu obvezi plaćanja poreza na dobit na sve svoje prihode. Međutim, u skladu s odredbama DBA-a, u slučaju kad društvo koje ima sjedište uprave ili sjedište društva u Njemačkoj obavlja gospodarsku djelatnost u Ujedinjenoj Kraljevini putem stalne poslovne jedinice, dobit koja se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici izuzima se iz osnovice poreza na dobit koji to društvo duguje u Njemačkoj, ne dovodeći u pitanje mogućnost da je ta država članica uzme u obzir prilikom izračuna porezne stope, pod uvjetom da ona podliježe poreznoj obvezi u Ujedinjenoj Kraljevini. Isto vrijedi, simetrično, i za gubitke koji se mogu pripisati takvoj stalnoj poslovnoj jedinici.
- 17 U takvim okolnostima, u kontekstu određivanja njihovih oporezivih prihoda rezidentna društva uživaju poreznu pogodnost koja se sastoji od mogućnosti da uzmu u obzir gubitke koje je pretrpjela rezidentna stalna poslovna jedinica. Isključivanjem te mogućnosti u slučaju gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici uvodi se različito postupanje koje rezidentno društvo može odvratiti od toga da svoje djelatnosti obavlja putem takve stalne poslovne jedinice (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 18. i 19. te navedenu sudsku praksu).

- 18 Takvo različito postupanje dopušteno je samo ako je riječ o situacijama koje nisu objektivno usporedive ili ako je takvo postupanje opravdano važnim razlogom u općem interesu i proporcionalno tom cilju (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 20. i navedenu sudsku praksu).
- 19 Iz sudske prakse Suda proizlazi da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (presuda od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 32. i navedena sudska praksa).
- 20 Kada je riječ o mjerama koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva, društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici načelno se ne nalaze u situaciji usporedivoj s onom društava koja imaju rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 37. i navedenu sudsku praksu).
- 21 Drugačije je ako samo nacionalno porezno zakonodavstvo izjednačava te dvije kategorije poslovnih jedinica u kontekstu uzimanja u obzir dobiti koju su one ostvarile (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24. i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 28.).
- 22 Naprotiv, ako se država članica rezidentnosti društva odrekla, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, izvršavanja svoje ovlasti oporezivanja rezultata nerezidentne stalne poslovne jedinice tog društva, koja se nalazi u drugoj državi članici, situacija rezidentnog društva koje ima takvu stalnu poslovnu jedinicu nije usporediva sa situacijom rezidentnog društva koje ima rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu s obzirom na mjere koje je prva država članica poduzela radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti i, simetrično, dvostrukog odbijanja gubitaka u slučaju rezidentnih društava (vidjeti u tom smislu presudu od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 65.).
- 23 Međutim, presudom od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), na koju se poziva sud koji je uputio zahtjev, nije doveden u pitanje taj zaključak.
- 24 Kada je riječ o gubicima nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je prestala s radom i čiji se gubici nisu mogli i više se ne mogu odbiti od njezine oporezive dobiti u državi članici u kojoj je obavljala djelatnost, Sud je u toj presudi doista utvrdio da se situacija rezidentnog društva s takvom poslovnom jedinicom ne razlikuje od situacije rezidentnog društva s rezidentnom stalnom poslovnom jedinicom s obzirom na cilj izbjegavanja dvostrukog odbijanja gubitaka. Dodao je da je sposobnost plaćanja poreza društva s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom koja je pretrpjela konačne gubitke jednako pogođena kao i sposobnost plaćanja poreza društva čija je rezidentna poslovna jedinica pretrpjela gubitke, pa su obje situacije u tom smislu usporedive (presuda od 12. lipnja 2018., *Bevola i Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 38. i 39.).
- 25 U tom predmetu, međutim, država članica rezidentnosti društva koje je tražilo uzimanje u obzir konačnih gubitaka njegove nerezidentne stalne poslovne jedinice nije se odrekla, putem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, svoje ovlasti oporezivanja rezultata te poslovne jedinice. Ona je naime jednostrano odlučila – osim ako predmetno društvo nije odabralo sustav

međunarodne porezne integracije – da neće uzimati u obzir dobit koju su ostvarile i gubitke koje su pretrpjele nerezidentne stalne poslovne jedinice rezidentnih društava, iako je ta država članica bila nadležna to učiniti, što je drugi slučaj.

- 26 U konkretnom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se Savezna Republika Njemačka, na temelju DBA-a, odrekla svoje ovlasti oporezivanja dobiti koju su ostvarile stalne poslovne jedinice koje se nalaze u Ujedinjenoj Kraljevini, a putem kojih njezina rezidentna društva obavljaju gospodarsku djelatnost. Isto vrijedi, simetrično, i za uzimanje u obzir gubitaka koje su zabilježile te poslovne jedinice.
- 27 Budući da se, u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, Savezna Republika Njemačka odrekla svoje ovlasti oporezivanja ostvarene dobiti i gubitaka koje je pretrpjela takva stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi članici, rezidentno društvo koje ima takvu poslovnu jedinicu ne nalazi se u situaciji koja je usporediva sa situacijom rezidentnog društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Njemačkoj s obzirom na cilj koji se sastoji od izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka.
- 28 Prema tome, u situaciji poput one iz glavnog postupka nije moguće utvrditi nikakvo ograničavanje slobode poslovnog nastana zajamčene u člancima 49. i 54. UFEU-a.
- 29 Slijedom navedenih razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti tako da članke 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da im se ne protive porezna pravila države članice na temelju kojih rezidentno društvo iz te države ne može od svoje oporezive dobiti odbiti konačne gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi članici, u slučaju kad se država članica rezidentnosti odrekla svoje ovlasti oporezivanja rezultata te stalne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

Drugo, treće, četvrto i peto pitanje

- 30 Imajući u vidu odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na drugo, treće, četvrto i peto pitanje.

Troškovi

- 31 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

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

Potpisi