



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

12. lipnja 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 49. UFEU-a – Porez na dobit – Sloboda poslovnog nastana – Rezidentno društvo – Oporeziva dobit – Porezna olakšica – Odbitak gubitaka koje su pretrpjele rezidentne stalne poslovne jedinice – Dopuštenje – Odbitak gubitaka koje su pretrpjele nerezidentne stalne poslovne jedinice – Isključenje – Iznimka – Sustav odabira međunarodnog zajedničkog oporezivanja”

U predmetu C-650/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska), odlukom od 12. prosinca 2016., koju je Sud zaprimio 19. prosinca 2016., u postupku

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

protiv

Skatteministeriet,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik, A. Tizzano, potpredsjednik, M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas i J. Malenovský, predsjednici vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras i E. Regan, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Campos Sánchez-Bordona,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 25. listopada 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za društva A/S Bevola i Jens W. Trock ApS, H. Peytz, *advokat*,
- za Skatteministeriet, S. Horsbøl Jensen, *advokat*,
- za dansku vladu, C. Thorning, u svojstvu agenta, uz asistenciju S. Horsbøla Jensena, *advokat*,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: danski

- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Socio, *avvocato dello Stato*,
 - za austrijsku vladu, F. Koppensteiner, G. Eberhard i E. Lachmayer, u svojstvu agenata,
 - za Europsku komisiju, W. Roels, R. Lyal i S. Maaløe, u svojstvu agenata,
- saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. siječnja 2018.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društava danskog prava A/S Bevola i Jens W. Trock ApS, s jedne strane, i Skatteministeriet (Ministarstvo financija, Danska), s druge strane, u vezi s odbijanjem danskih nadležnih tijela da društvu Bevola dopuste da od oporezivog prihoda odbije gubitke svoje finske podružnice.

Dansko pravo

- 3 Članak 8. stavak 2. selskabsskattelovena (Zakon o porezu na dobit), kako je izmijenjen Zakonom br. 426 od 6. lipnja 2005. (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit), određuje:

„Oporezivi prihod ne uključuje prihode i rashode stalne poslovne jedinice ili nekretnine koja se nalazi u inozemstvu, na Farskim Otocima ili Grenlandu, osim kako je predviđeno člankom 31.A [...]”.

- 4 U članku 31. tog zakona navodi se:

„1) Društva, udruge i ostali članovi grupe [...] oporezuju se zajedno (nacionalno zajedničko oporezivanje). ‚Društvima, udrugama i drugim članovima grupe’ smatraju se društva, udruge i drugi članovi grupe koji su njezin dio u bilo kojem dijelu poreznog razdoblja (vidjeti članak 31.C). Za potrebe primjene stavaka 2. do 7. nekretnine su izjednačene sa stalnim poslovnim jedinicama. ‚Krajnjim matičnim društvom’ smatra se društvo majka koje istodobno nije društvo kći (vidjeti članak 31.C).

2) Za društva koja podliježu zajedničkom oporezivanju utvrđuje se zajednički prihod koji čine ukupni oporezivi prihodi svakog od njih, a koji se obračunavaju u skladu s općim pravilima poreznih propisa, uzimajući u obzir iznimke primjenjive na tu vrstu društava. Gubici koje je pretrpjela stalna poslovna jedinica mogu se odbiti od prihoda drugih društava samo ako pravila primjenjiva u inozemstvu, na Farskim Otocima ili Grenlandu, gdje društvo ima sjedište, ne dopuštaju da se gubici uzmu u obzir prilikom izračuna tamošnjeg prihoda društva ili ako je odabrano međunarodno zajedničko oporezivanje na temelju članka 31.A. Zajednički prihod izračunava se nakon što se za svako društvo odbiju gubici prenosivi u sljedeća porezna razdoblja. Ako je zajednički prihod pozitivan, dobit se proporcionalno raspodjeljuje među društvima koja su je ostvarila. Ako je zajednički prihod poreznog razdoblja negativan, gubici se proporcionalno raspodjeljuju među društvima koja su ih pretrpjela te ih ona za potrebe kompenzacije prenose u sljedeća porezna razdoblja. Gubici društva u razdobljima koja prethode zajedničkom oporezivanju mogu se odbiti isključivo od njegove dobiti. Prilikom prenošenja gubitaka najprije se odbijaju najstariji gubici. Gubici društva iz prethodnog poreznog razdoblja mogu se odbiti od dobiti drugog društva samo ako su nastali u poreznom razdoblju u kojem su se dotična društva zajedno oporezivala i takvo zajedničko oporezivanje kasnije nije prestalo.

[...]

4) U slučaju nacionalnog zajedničkog oporezivanja, krajnje matično društvo koje u njemu sudjeluje smatra se društvom koje upravlja zajedničkim oporezivanjem. Ako krajnje matično društvo nije porezni obveznik u Danskoj, ali je to više društava sestara, jedno od njih – pod uvjetom da sudjeluje u zajedničkom oporezivanju – smatrat će se društvom za upravljanje. [...] Društvo za upravljanje plaća zajednički porez na prihode. [...]

5) Sva društva koja sudjeluju u zajedničkom oporezivanju moraju oporezive prihode utvrditi za isto razdoblje kao i društvo za upravljanje, bez obzira na obračunsko razdoblje definirano u pravilima u području prava društava (vidjeti članak 10. stavak 5.).

[...]

7) Prilikom utvrđivanja oporezivog prihoda, društvo koje sudjeluje u zajedničkom oporezivanju može odabrati mogućnost da ne uzme u obzir gubitke, pa čak ni one prenesene iz prethodnih poreznih razdoblja. Moguće je ne uzeti u obzir gubitke koji odgovaraju oporezivom prihodu stalne poslovne jedinice odnosno društva kćeri s poslovnim nastanom u Danskoj i sudjeluju u sustavu zajedničkog oporezivanja kada su prihodi stalne poslovne jedinice odnosno društva kćeri uzeti u obzir prilikom utvrđivanja prihoda u inozemstvu. Navedena mogućnost uvjetovana je time da porezna olakšica koju je priznala dotična država uzimajući u obzir danski porez odgovara metodi iz članka 33. Zakona o utvrđivanju državnog poreza na prihode. Iznos koji nije uzet u obzir prenosi se u sljedeća porezna razdoblja u skladu s odredbama članka 15. Zakona o utvrđivanju državnog poreza na prihode. Ako je iznos koji nije uzet u obzir niži od zbroja gubitaka, proporcionalno se raspodjeljuje među subjektima koji su ih pretrpjeli.”

5 Članak 31.A stavak 1. Zakona o porezu na dobit propisuje:

„Krajnje matično društvo može odlučiti da će se sustav zajedničkog oporezivanja društava, udruga i drugih članova grupe koji u njemu sudjeluju na temelju članka 31. primjenjivati i na društva, udruge i druge članove grupe u inozemstvu u kojima nijedan vlasnik udjela osobno ne odgovara za obveze društva i koji dijele dobit razmjerno upisanom kapitalu vlasnika udjela (međunarodno zajedničko oporezivanje). Odluka se primjenjuje i na sve stalne poslovne jedinice i nekretnine koje se nalaze u inozemstvu i pripadaju društvima, udrugama i drugim članovima grupe iz Danske ili inozemstva koji sudjeluju u sustavu zajedničkog oporezivanja. Odredbe članka 31. koje se tiču nacionalnog zajedničkog oporezivanja primjenjuju se *mutatis mutandis* na međunarodno zajedničko oporezivanje, uzimajući u obzir dodatne odredbe i odredbe o izuzećima iz stavaka 2. do 14. [...]”.

6 Članak 31.A stavak 3. tog zakona glasi:

„Odabir međunarodnog zajedničkog oporezivanja obvezuje društvo majku u razdoblju od deset godina, ne dovodeći u pitanje odredbe iz šeste i sedme rečenice. [...] Krajnje matično društvo može odlučiti o prekidu razdoblja obvezujuće primjene zajedničkog oporezivanja, što dovodi do potpunog oporezivanja oporezivog prihoda (vidjeti stavak 11.).”

Glavni postupak i prethodno pitanje

7 Sjedište društva Bevola nalazi se u Danskoj. Društvo nudi paletu proizvoda namijenjenih izradi kamiona i prikolica koji se koriste u veleprodaji. Društvo je kći i društvo unuka danskih društava kojima upravlja Jens W. Trock, društvo majka grupe sa sjedištem u Danskoj.

- 8 Finska podružnica društva Bevola prestala je s radom 2009. godine. Prema tvrdnjama tog društva, gubici koje je pretrpjela ta podružnica u neto iznosu od oko 2,8 milijuna danskih kruna (DKK) (oko 375 000 eura) nakon njezina zatvaranja nisu odbijeni niti su se mogli odbiti u Finskoj.
- 9 U tim je okolnostima društvo Bevola zatražilo dopuštenje da navedene gubitke odbije od svojeg prihoda oporezivog u Danskoj za poreznu godinu 2009.
- 10 Porezna uprava odbila je taj zahtjev ističući da članak 8. stavak 2. Zakona o porezu na dobit ne dopušta da se u oporezivi приход uključuje prihodi i rashodi stalne poslovne jedinice odnosno nekretnine koja se nalazi u inozemstvu, osim ako je društvo odabralo međunarodno zajedničko oporezivanje u skladu s člankom 31.A tog zakona.
- 11 Budući da je Landsskatteretten (Državna komisija za porezna pitanja, Danska) odlukom od 20. siječnja 2014. potvrdio odbijanje porezne uprave, društva Bevola i Jens W. Trock pobijala su tu odluku pred Østre Landsretom (Žalbeni sud regije Istok, Danska). Navedena društva ističu da bi društvu Bevola moglo odbiti sporne gubitke da ih je pretrpjela danska podružnica i da to različito postupanje predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana u smislu članka 49. UFEU-a. Prema njihovu mišljenju, navedeno ograničenje prekoračuje ono što je nužno za očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama u slučaju poput onog društva Bevola, u kojem uopće ne postoji mogućnost uzimanja u obzir gubitaka njegove finske podružnice. Ona smatraju da je na situaciju društva Bevola moguće primijeniti rješenje koje je Sud primijenio u presudi od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), u kojoj je ocijenio protivnim pravu Unije to da se rezidentnom društvu majci onemogućiti odbijanje gubitaka koje je pretrpjelo njegovo nerezidentno društvo kći u situaciji u kojoj je ono iscrpilo mogućnosti uzimanja u obzir svojih gubitaka u zemlji sjedišta.
- 12 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o relevantnosti navedene sudske prakse, osobito s obzirom na činjenicu da je u nacionalnom pravu otvorena mogućnost odabira sustava „međunarodnog zajedničkog oporezivanja”, koji omogućuje spomenuto odbijanje gubitaka.
- 13 U tim je okolnostima Østre Landsret (Žalbeni sud regije Istok, Danska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 49. UFEU-a nacionalni sustav oporezivanja poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se mogu odbiti gubici nacionalnih podružnica, ali ne i gubici podružnica koje se nalaze u drugim državama članicama, uključujući u uvjetima istovjetnima onima koje je Sud naveo u točkama 55. i 56. presude [od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)], osim ako je grupa odabrala međunarodno zajedničko oporezivanje pod uvjetima utvrđenima u glavnom postupku?”

O prethodnom pitanju

- 14 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivno zakonodavstvo države članice koje isključuje mogućnost da rezidentno društvo od oporezive dobiti odbije gubitke svoje stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici – čak i kada se u njoj ti gubici više ne mogu uzeti u obzir – osim u slučaju odabira međunarodnog zajedničkog oporezivanja poput onoga u glavnom postupku.

Uvodne napomene

- 15 Sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građanima Europske unije, uključuje – na temelju članka 54. UFEU-a, a u pogledu trgovačkih društava osnovanih u skladu sa zakonodavstvom države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije – pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva.
- 16 Premda odredbe prava Unije koje se odnose na 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 postavlja prepreke svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici (presuda od 23. studenoga 2017., A, C-292/16, EU:C:2017:888, t. 24.).
- 17 Navedena se razmatranja primjenjuju i onda kada trgovačko društvo osnovano u jednoj državi članici posluje u drugoj državi članici putem stalne poslovne jedinice (presuda od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 20.).
- 18 Kao što je to Sud već utvrdio, odredba kojom se omogućuje uzimanje u obzir gubitaka stalne poslovne jedinice za potrebe utvrđivanja oporezive dobiti društva kojem pripada čini poreznu pogodnost (vidjeti u tom smislu presudu od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 23.).
- 19 Činjenica da se ta pogodnost daje u situaciji u kojoj gubici potječu od stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici rezidentnog društva, ali ne i kada je te gubitke pretrpjela stalna poslovna jedinica koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici, ima za posljedicu to da je porezni položaj rezidentnog društva sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici nepovoljniji od onoga u kojem bi bilo da se poslovna jedinica nalazi u istoj državi članici kao i to društvo. Spomenuto različito postupanje moglo bi odvratiti rezidentno društvo od obavljanja djelatnosti posredstvom stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici (vidjeti u tom smislu presudu od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 24. i 25.).
- 20 Međutim, različito postupanje koje je rezultat poreznog zakonodavstva države članice i ide na štetu društava koja ostvaruju slobodu poslovnog nastana ne čini ograničenje te slobode ako se odnosi na situacije 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 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 20.).

Različito postupanje

- 21 Na temelju članka 8. stavka 2. Zakona o porezu na dobit, oporezivi prihod ne uključuje prihode i rashode stalne poslovne jedinice ili nekretnine koja se nalazi u inozemstvu, na Farskim Otocima ili Grenlandu, osim kako je predviđeno člankom 31.A tog zakona. U skladu s navedenim člankom, krajnje matično društvo može odabrati sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja, odnosno odlučiti da će se u Danskoj oporezivati sva rezidentna i nerezidentna društva grupe, uključujući njihove stalne poslovne jedinice i nekretnine u Danskoj ili izvan nje.
- 22 Kao prvo, valja ispitati uvodi li se spomenutim člankom 8. stavkom 2. različito postupanje prema danskim društvima, ovisno o tome nalazi li im se stalna poslovna jedinica u Danskoj ili u drugoj državi članici.
- 23 U tom pogledu treba istaknuti da se upravo tim člankom iz oporezivog prihoda danskih društava isključuju prihodi i rashodi njihovih stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u drugoj zemlji. Odustajanje Kraljevine Danske od porezne nadležnosti nad stalnim poslovnim jedinicama danskih

društava koje se nalaze u inozemstvu nije nužno nepovoljno za ta društva i čak može predstavljati poreznu pogodnost, osobito u slučaju u kojem prihodi stalne poslovne jedinice podliježu manjoj poreznoj stopi nego u Danskoj.

- 24 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da je drukčije u situaciji poput one u kojoj se nalazi društvo Bevola, u kojoj se – s obzirom na to da je prestala s radom – gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice nisu mogli odbiti niti se više mogu odbiti u državi članici u kojoj se nalazi. Naime, danskom je društvu time onemogućeno, na temelju članka 8. stavka 2. Zakona o porezu na dobit, da odbije gubitke koje je pretrpjela nerezidentna stalna poslovna jedinica, iako bi takav odbitak bio moguć da se ona nalazila u Danskoj. U tim okolnostima dansko društvo sa stalnom poslovnom jedinicom u inozemstvu trpi različito postupanje koje je nepovoljnije u odnosu na društvo s takvom jedinicom u Danskoj.
- 25 Kao drugo, valja ocijeniti može li se zaključak o različitom postupanju opovrgnuti time da je na temelju članka 31.A Zakona o porezu na dobit danskim društvima koja imaju društva kćeri, podružnice ili nekretnine u drugim državama članicama omogućeno da odaberu sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja.
- 26 Točno je da u okviru tog sustava odabira dansko društvo može od oporezivog prihoda u Danskoj odbiti gubitke koje je pretrpjela njegova stalna poslovna jedinica koja se nalazi u drugoj državi članici, kao što je to slučaj s gubicima njegovih stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u Danskoj.
- 27 Međutim, pogodnost međunarodnog zajedničkog oporezivanja podliježe dvama vrlo ograničavajućim uvjetima. S jedne strane, ona podrazumijeva da svi prihodi grupe koji potječu od društava, stalnih poslovnih jedinica ili nekretnina koje se nalaze u Danskoj ili u drugoj zemlji podliježu porezu na dobit u toj državi članici. S druge strane, u skladu s člankom 31.A Zakona o porezu na dobit, odabir sustava zajedničkog oporezivanja vrijedi najmanje deset godina.
- 28 Iz spomenutog proizlazi da Zakon o porezu na dobit uvodi različito postupanje prema danskim društvima ovisno o tome nalazi li im se stalna poslovna jedinica u Danskoj ili u drugoj državi članici.
- 29 Različito postupanje o kojem je riječ može danskom društvu učiniti manje privlačnim ostvarivanje slobode poslovnog nastana osnivanjem stalnih poslovnih jedinica u drugim državama članicama. Međutim, valja provjeriti odnosi li se to postupanje na situacije koje nisu objektivno usporedive, kako je to navedeno u točki 20. ove presude.

Usporedivost situacija

- 30 Danska, njemačka i austrijska vlada tvrde da se podružnica danskog društva u drugoj državi članici ne nalazi u situaciji koja je objektivno usporediva s onom danske podružnice tog društva jer ne podliježe poreznoj nadležnosti Kraljevine Danske. Spomenute vlade ističu da je Sud u presudama od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) ocijenio da se stalna poslovna jedinica u državi članici u kojoj se ne nalazi sjedište društva kojem pripada nalazi u istoj situaciji kao poslovna jedinica u državi članici sjedišta tog društva samo ako potonja i na nerezidentnu poslovnu jedinicu primjenjuje svoje porezno zakonodavstvo te, prema tome, oporezuje njezine prihode.
- 31 Iako se slaže s takvim tumačenjem presuda od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), Europska komisija smatra da one proturječe ranijoj sudskoj praksi Suda, u kojoj se nije pridavala važnost razlogu za različito postupanje. Komisija smatra da taj razlog ne treba uzimati u obzir

prilikom analize usporedivosti situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije. U suprotnom, dvije situacije smatrale bi se neusporedivima samo zato što se država članica odlučila prema njima različito odnositi.

- 32 U tom pogledu valja podsjetiti na to da, prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredaba (presude od 18. srpnja 2007., *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 38.; od 25. veljače 2010., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22. i od 12. lipnja 2014., *SCA Group Holding i dr.*, C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 28.).
- 33 Suprotno onomu što tvrdi Komisija, presude od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) ne znače da je Sud napustio navedenu metodu ocjene usporedivosti situacija koju je, štoviše, izričito primjenjivao u kasnijim presudama (presude od 21. prosinca 2016., *Masco Denmark i Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, t. 29.; od 22. lipnja 2017., *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, t. 53. i od 22. veljače 2018., *X BV i X NV*, C-398/16 i C-399/16, EU:C:2018:110, t. 33.).
- 34 U presudama od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) Sud je zaključio samo to da nije potrebno razmatrati svrhu predmetnih nacionalnih odredaba kada one predviđaju jednak porezni tretman stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u inozemstvu i onih koje se nalaze na državnom području. Naime, kada zakonodavac države članice na jednak način tretira obje vrste poslovnih jedinica za potrebe oporezivanja dobiti koje su ostvarile, on priznaje – s obzirom na načine i uvjete tog oporezivanja – da među njima ne postoji nikakva razlika u objektivnoj situaciji koja može opravdati različito postupanje (vidjeti u tom smislu presudu od 28. siječnja 1986., *Komisija/Francuska*, 270/83, EU:C:1986:37, t. 20.).
- 35 Presude od 17. srpnja 2014., *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 17. prosinca 2015., *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) ne smiju se tumačiti na način da se dvije situacije koje nacionalno porezno zakonodavstvo različito tretira ne mogu smatrati usporedivima. Naime, Sud je ocijenio da primjena različitog poreznog tretmana rezidentnog društva, ovisno o tome je li njegova stalna poslovna jedinica rezidentna ili nerezidentna, ne može biti valjan kriterij za ocjenu objektivne usporedivosti situacija (vidjeti u tom smislu presudu od 22. siječnja 2009., *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, t. 33.). Osim toga, kada bi se prihvatilo da država članica u svim slučajevima može primijeniti različit tretman samo zato što se stalna poslovna jedinica rezidentnog društva nalazi u drugoj državi članici, članak 49. UFEU-a izgubio bi smisao (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2010., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 23.). Prema tome, usporedivost situacija valja ocjenjivati vodeći računa o svrsi spornih nacionalnih odredaba, u skladu sa sudskom praksom navedenom u točkama 32. i 33. ove presude.
- 36 U predmetnom slučaju članak 8. stavak 2. Zakona o porezu na dobit isključuje iz oporezivog prihoda danskih društava prihode i gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, osim ako je dotično društvo odabralo sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja iz članka 31.A tog zakona. Cilj je navedenog zakonodavstva izbjeći dvostruko oporezivanje dobiti i, jednako tako, dvostruko odbijanje gubitaka danskih društava s takvim stalnim poslovnim jedinicama. Stoga situaciju tih društava treba usporediti s onom u kojoj se nalaze danska društva sa stalnim poslovnim jedinicama u Danskoj.
- 37 U tom pogledu Sud je ocijenio da se – 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 ne nalaze u situaciji usporedivoj s onom društava koja imaju rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu (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. 27.).

- 38 Međutim, 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, situacija rezidentnog društva s takvom poslovnom jedinicom ne razlikuje se od situacije rezidentnog društva s rezidentnom stalnom poslovnom jedinicom, s obzirom na cilj izbjegavanja dvostrukog odbijanja gubitaka.
- 39 Naposljetku, valja naglasiti da sporne nacionalne odredbe – čiji je cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja dobiti i dvostrukog odbijanja gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice – teže tomu da, općenitije gledano, osiguraju usklađenost načina na koji se oporezuje društvo s takvom poslovnom jedinicom s njegovom sposobnošću plaćanja poreza. Sposobnost plaćanja poreza društva s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom koja je pretrpjela konačne gubitke jednako je pogođena kao i sposobnost plaćanja poreza društva čija je rezidentna poslovna jedinica pretrpjela gubitke. Stoga su obje situacije i u tom smislu usporedive, kako je to iznio nezavisni odvjetnik u točki 59. svojeg mišljenja.
- 40 Iz prethodno navedenog proizlazi da se različito postupanje o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na objektivno usporedive situacije.

Opravljanje ograničenja

- 41 Kraljevina Danska tvrdi da se to različito postupanje može opravdati, kao prvo, održavanjem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.
- 42 U tom pogledu valja podsjetiti na to da očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama može zahtijevati da se na gospodarske aktivnosti društava sa sjedištem u nekoj od njih primjenjuju – i u pogledu dobiti i u pogledu gubitaka – samo porezna pravila te države članice (presuda od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 28.).
- 43 U predmetnom slučaju, da je Kraljevina Danska priznala rezidentnim društvima pravo da gubitke svojih stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u drugim državama članicama odbiju ili u Danskoj ili u državi članici stalne poslovne jedinice – unatoč tomu što nisu odabrala međunarodno zajedničko oporezivanje – to bi znatno ugrozilo uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja među državama članicama jer bi se porezna osnovica, prema odabiru društva, povećala u jednoj državi članici, a smanjila u drugoj (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 29. i navedenu sudsku praksu).
- 44 Kao drugo, danska vlada opravdava različito postupanje iz glavnog postupka potrebom očuvanja usklađenosti poreznog sustava.
- 45 U tom pogledu Sud je već prihvatio da potreba očuvanja usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje korištenja slobodama kretanja koje su zajamčene UFEU-om. Međutim, da bi se to opravdanje moglo prihvatiti, treba utvrditi postojanje izravne veze između porezne pogodnosti o kojoj je riječ i njezina poravnanja s određenim poreznim davanjem, pri čemu izravnu narav te veze treba ocijeniti s obzirom na cilj predmetnog propisa (presuda od 30. lipnja 2016., Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, t. 30. i navedena sudska praksa).
- 46 U predmetnom slučaju porezna pogodnost o kojoj je riječ sastoji se od mogućnosti da rezidentno društvo s također rezidentnom poslovnom jedinicom odbije od svojih oporezivih prihoda njezine gubitke. Članak 8. stavak 2. Zakona o porezu na dobit isključuje iz te pogodnosti društva čija se stalna poslovna jedinica nalazi u drugoj državi članici, osim ako odaberu sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja iz članka 31.A tog zakona.

- 47 Ta porezna pogodnost istodobno izravno dovodi do uključivanja eventualne dobiti rezidentne stalne poslovne jedinice u financijski rezultat rezidentnog društva. Suprotno tomu, članak 8. stavak 2. navedenog zakona iz poreza na dobit isključuje dobit stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, osim ako društvo kojem pripada odabere sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja iz članka 31.A tog zakona.
- 48 Na taj se način samim tekstem članka 8. stavka 2. Zakona o porezu na dobit ustanovljuje izravna veza između predmetne porezne pogodnosti i njezina poravnanja s određenim poreznim davanjem.
- 49 Ta je izravna veza nužna s obzirom na cilj nacionalnih odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku, kojima se želi, među ostalim – kako je to izneseno u točki 39. ove presude – osigurati usklađenost načina na koji se oporezuje društvo s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom s njegovom sposobnošću plaćanja poreza.
- 50 Naime, kada bi se društvu sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici dopustilo da od svojeg financijskog rezultata odbije njezine gubitke a da pritom ne plaća porez na njezinu dobit, sposobnost plaćanja poreza tog društva bila bi sustavno podcijenjena.
- 51 Očuvanje usklađenosti poreznog sustava stoga uvjerljivo opravdava različito postupanje o kojem je riječ.
- 52 Osim toga, ograničenje slobode poslovnog nastana o kojem je riječ u ovom predmetu može se opravdati i potrebom sprečavanja opasnosti od dvostrukog računanja gubitaka, iako se danska vlada na nju nije izričito pozivala (vidjeti u tom smislu presudu od 3. veljače 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 24.).
- 53 Prema tome, zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku može se opravdati važnim razlozima u općem interesu koji se istodobno tiču uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama, usklađenosti danskog poreznog sustava i potrebe sprečavanja opasnosti od dvostrukog odbijanja gubitaka.
- 54 Međutim, još valja provjeriti prekoračuje li spomenuto zakonodavstvo ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva.

Proporcionalnost

- 55 Kao što je to istaknuto u točkama 26. i 27. ove presude, dansko društvo s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom ne može odbijati njezine gubitke, osim ako odabere sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja, uz poštovanje s tim povezanih uvjeta.
- 56 U tom pogledu važno je naglasiti da bi rezidentno društvo – u slučaju da mu se dopusti slobodno definiranje dosega tog zajedničkog oporezivanja – moglo prema vlastitom nahodjenju u taj sustav uključiti samo one nerezidentne stalne poslovne jedinice koje trpe gubitke, što bi smanjilo njegov oporezivi prihod u Danskoj, ostavljajući izvan spomenutog dosega one poslovne jedinice koje ostvaruju dobit i koje u državi članici svojeg poslovnog nastana eventualno podliježu povoljnijoj poreznoj stopi od one u Danskoj. Isto tako, mogućnost da rezidentno društvo iz godine u godinu mijenja doseg međunarodnog zajedničkog oporezivanja značila bi dopustiti mu da slobodno odabere državu članicu u kojoj će se računavati gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice o kojoj je riječ (vidjeti u tom smislu presudu od 25. veljače 2010., X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 31. i 32.). Takve mogućnosti dovele bi u opasnost kako uravnoteženu raspodjelu poreznih ovlasti među državama članicama tako i simetričnost između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka, kojoj teži danski porezni sustav.

- 57 Međutim, bez potrebe općenitog izjašnjavanja o proporcionalnosti uvjeta međunarodnog zajedničkog oporezivanja navedenih u točki 27. ove presude s obzirom na ciljeve spomenute u njezinim točkama 41. do 53., valja podsjetiti na to da sud koji je uputio zahtjev u ovom slučaju dvoji o nužnosti različitog postupanja o kojem je riječ u glavnom postupku u specifičnom slučaju u kojem su gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice konačni.
- 58 Ako više nema nikakve mogućnosti odbijanja gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice u državi članici u kojoj se nalazi, ne postoji ni opasnost od dvostrukog odbijanja gubitaka.
- 59 U takvoj situaciji zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku prekoračuje ono što je nužno za ostvarivanje ciljeva spomenutih u točkama 41. do 53. ove presude. Naime, usklađenost načina oporezivanja sa sposobnošću društva da plati porez to je više zajamčena ako se društvu sa stalnom poslovnom jedinicom u drugoj državi članici dopusti da u tom specifičnom slučaju od svojih oporezivih prihoda odbije njezine konačne gubitke.
- 60 Međutim, kako se ne bi ugrozila usklađenost danskog poreznog sustava, radi čijeg je očuvanja, među ostalim, doneseno sporno zakonodavstvo, odbijanje takvih gubitaka može se dopustiti samo pod uvjetom da rezidentno društvo dokaže da su gubici čije odbijanje od svojih prihoda zahtijeva konačni (vidjeti u tom smislu presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 56. i od 3. veljače 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 27.).
- 61 U tom smislu valja dokazati da gubici o kojima je riječ udovoljavaju zahtjevima koje je Sud naveo u točki 55. presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a na koju se sud koji je uputio zahtjev s pravom poziva u svojem prethodnom pitanju.
- 62 Naime, u točki 55. spomenute presude Sud je ocijenio da je ograničenje slobode poslovnog nastana koje se uvodi zakonodavstvom države članice neproporcionalno u situaciji u kojoj je, s jedne strane, nerezidentno društvo kći iscrpilo mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka koji postoje u državi njegova sjedišta za porezno razdoblje na koje se odnosi zahtjev za poreznu olakšicu te za prethodna porezna razdoblja i u kojoj, s druge strane, nije moguće da ono samo, ili treća osoba, osobito u slučaju prijenosa društva na potonju, uzme u obzir te gubitke u državi sjedišta za buduća porezna razdoblja.
- 63 Kriterij konačnosti gubitaka u smislu točke 55. presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) razrađen je u točki 36. presude od 3. veljače 2015., Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50). Iz nje proizlazi da se konačnost gubitaka nerezidentnog društva kćeri može utvrditi samo ako ono više ne ostvaruje prihode u državi članici svojeg sjedišta. Naime, sve dok to društvo kći nastavlja ostvarivati makar minimalne prihode, postoji mogućnost da se gubici još mogu prebiti s budućom dobiti ostvarenom u državi članici u kojoj je ono rezident.
- 64 Iz te sudske prakse – koja se analogijom primjenjuje na gubitke nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica – proizlazi da gubici jedne takve poslovne jedinice postaju konačni kada je, s jedne strane, društvo kojem ona pripada iscrpilo sve mogućnosti njihova odbitka koje mu nudi pravo države članice u kojoj se nalazi i kada je, s druge strane, od potonje prestalo primati bilo kakav prihod, tako da u navedenoj državi članici više nije moguće uzimanje u obzir spomenutih gubitaka.
- 65 Na nacionalnom je sudu da ocijeni jesu li u slučaju finske podružnice društva Bevola ispunjeni ti uvjeti.
- 66 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu je protivno zakonodavstvo države članice koje isključuje mogućnost da rezidentno društvo koje nije odabralo sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja poput onoga u glavnom postupku od oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, kada je ono, s jedne strane, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka

koje mu nudi pravo države članice u kojoj se nalazi ta jedinica i kada je, s druge strane, od potonje prestalo primati bilo kakav prihod, tako da u navedenoj državi članici više nije moguće uzimanje u obzir spomenutih gubitaka, što treba provjeriti nacionalni sud.

Troškovi

- ⁶⁷ 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 (veliko vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu je protivno zakonodavstvo države članice koje isključuje mogućnost da rezidentno društvo koje nije odabralo sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja poput onoga u glavnom postupku od oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, kada je ono, s jedne strane, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka koje mu nudi pravo države članice u kojoj se nalazi ta jedinica i kada je, s druge strane, od potonje prestalo primati bilo kakav prihod, tako da u navedenoj državi članici više nije moguće uzimanje u obzir spomenutih gubitaka, što treba provjeriti nacionalni sud.

Potpisi