Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

10. studenoga 2022.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Članci 49. i 54. UFEU-a – Prijenos registriranog sjedišta društva u državu članicu različitu od one u kojoj je osnovano – Otpis gubitaka vrijednosti uknjiženih prije prijenosa – Oslobođenje – Usporedivost situacija”

U predmetu C-414/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Hof van Cassatie (Kasacijski sud, Belgija), odlukom od 25. lipnja 2021., koju je Sud zaprimio 7. srpnja 2021., u postupku

VP Capital NV

protiv

Belgische Staat

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: J.-C. Bonichot (izvjestitelj), u svojstvu predsjednika vijeća, S. Rodin i O. Spineanu-Matei, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za VP Capital NV, S. Gnedasj, *advocaat*, i M. Grégoire, *avocat*,

– za PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs NV, P. Hinnekens, *advocaat*,

– za belgijsku vladu, S. Baeyens, J.-C. Halleux i C. Pochet, u svojstvu agenata,

– za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. De Socio, *avvocato dello Stato*,

* Jezik postupka: nizozemski

– za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva VP Capital NV i belgijske porezne uprave u pogledu poreznog tretmana transakcija koje odgovaraju otpisu, od strane tog društva, gubitaka vrijednosti uknjiženih prije prijenosa registriranog sjedišta tog društva iz Luksemburga u Belgiju.

Pravni okvir

3 U skladu s člankom 24. prvim stavkom točkom 2. codea des impôts sur les revenus 1992 (Zakon o porezu na dobit 1992), u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: CIR 92):

„Prihod bilo kojih industrijskih, trgovačkih ili poljoprivrednih poduzeća je onaj koji proizlazi iz:

[…]

2° svakog povećanja vrijednosti imovine namijenjene obavljanju profesionalne djelatnosti i svakog smanjenja vrijednosti obveza koje proizlaze iz te djelatnosti, ako su ta kapitalna dobit ili gubici ostvareni ili iskazani računovodstveno ili u godišnjim financijskim izvještajima”.

4 Članak 44. stavak 1. CIR-a 92 određuje:

„Odstupanjem od članka 24. prvog stavka točke 2., članka 27. drugog stavka točke 3. i članka 28. prvog stavka točke 1. i posljednjeg stavka, i ne dovodeći u pitanje odredbe članka 24. prvog stavka točke 3., od oporezivanja je oslobođena:

1° iskazana ali neostvarena kapitalna dobit, osim kapitalne dobiti iz zaliha i narudžbi koje su u tijeku;

[…]”

5 Članak 184. ter stavak 2. CIR-a 92 predviđa:

„Ako inozemno društvo u Belgiju prenese svoje sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora, kad je riječ o elementima vezanima uz poslovnu jedinicu u inozemstvu ili elementima u inozemstvu kojima to društvo raspolaže, kapitalna dobit i gubici u pogledu te imovine koji su ostvareni kasnije određuju se na temelju računovodstvene vrijednosti koju imaju u trenutku transakcije.”

6 Članak 190. drugi stavak CIR-a 92 glasi kako slijedi:

„Što se tiče dijela kapitalne dobiti iz članka 44. stavaka 1. i 3., članka 44 bis, članka 44 ter i članka 47. koji je oslobođen od oporezivanja ili privremeno neoporezovan, to se uređenje kapitalne dobiti primjenjuje samo ako se taj dio prenese i održava na jednome ili više zasebnih računa obveza i ako ne služi kao osnova za izračun godišnjeg unosa u zakonske rezerve ili za obračun naknada ili nagrada.”

7 Članak 198. točka 7. CIR-a 92 određuje:

„Poslovnim troškovima ne smatraju se:

[…]

7° gubici vrijednosti i gubici u pogledu dionica ili udjela, osim gubitaka prilikom potpune raspodjele imovine društva do visine gubitka uplaćenog kapitala koji predstavljaju te dionice ili udjeli”.

8 Članak 206. CIR-a 92 određuje:

„§ 1er. Raniji poslovni gubici uzastopno se odbijaju od poslovnih prihoda svakog od sljedećih poreznih razdoblja.

Odbitak – od belgijskih prihoda – poslovnih gubitaka nastalih u poslovnoj jedinici u inozemstvu na koji ima pravo društvo koje se nalazi u državi s kojom je Belgija sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja uvjetovan je time da društvo dokaže da ti poslovni gubici nisu odbijeni od prihoda te poslovne jedinice u inozemstvu. Usto, iznos tih poslovnih gubitaka koji je društvo odbilo od svojih belgijskih prihoda, za bilo koje porezno razdoblje, za proporcionalni dio tih gubitaka za koje društvo više ne dokazuje za porezno razdoblje da nije odbijen od prihoda te poslovne jedinice u inozemstvu ili ako je tijekom poreznog razdoblja predmetna poslovna jedinica u inozemstvu prenesena u okviru prijenosa, spajanja, podjele ili s njima izjednačene radnje, dodaje se oporezivom prihodu tog razdoblja.

[…]

3. ako inozemno društvo prenese u Belgiju svoje sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora, odredba stavka 1. prvog podstavka primjenjuje se u pogledu poslovnih gubitaka koji su tom društvu nastali u belgijskoj poslovnoj jedinici koju je to društvo imalo prije tog prijenosa.”

9 Naposljetku, članak 74. arrêtéa royal d’exécution du CIR 92, u verziji koja se primjenjuje u glavnom postupku (Kraljevska uredba kojom se provodi CIR 92, u daljnjem tekstu: AR/CIR 92), određuje:

„Radi određivanja dobiti koja se može oporezivati porezom na dobit, dobit poreznog razdoblja, iz koje su isključeni gubici vrijednosti, pričuve ili kapitalna dobit oslobođeni od oporezivanja na temelju članaka 48., 190., 191. i 194. do 194 quater [CIR-a 92], raspodjeljuje se, prema svojoj namjeni, na:

1° rezerve;

2° nepriznate rashode;

3° dividende.

Za potrebe provedbe prvog stavka:

1° ‚rezerve' su pridržana dobit umanjena za:

[…]

– kapitalnu dobit od dionica ili udjela koja je oslobođena od oporezivanja na temelju članaka192. i 521. [CIR-a 92] te otpise gubitaka vrijednosti dionica ili udjela ostvarenih tijekom poreznog razdoblja, koji su bile ranije oporezovani na temelju članka 198. točke 7. [CIR-a 92] kao nepriznati rashodi, ako se ti gubici vrijednosti više ne mogu opravdati na kraju tog poreznog razdoblja;

[…]"

Glavni postupak i prethodno pitanje

10 VP Capital, društvo koje je prvotno osnovano u Luksemburgu i koje ima svoje registrirano sjedište u toj državi članici, uknjižilo je gubitke vrijednosti koji se odnose na različite udjele koje je držalo u drugim društvima. Ono je odbilo svoje gubitke vrijednosti od svoje oporezive dobiti u Luksemburgu, što je dovelo do povećanja njegovih prenosivih gubitaka. Zbog poslovanja s gubicima društvo VP Capital nije moglo upotrijebiti prenosive gubitke u Luksemburgu.

11 Nakon tih transakcija u svibnju 2009. društvo VP Capital prenijelo je svoje registrirano sjedište iz Luksemburga u Belgiju. Ono je postalo društvo belgijskog prava.

12 Nakon tog prijenosa društvo VP Capital otpisalo je dio gubitaka vrijednosti koje je uknjižilo dok se njegovo registrirano sjedište još nalazilo u Luksemburgu. Ono se pozvalo na belgijski sustav oslobođenja od poreza za otpise gubitaka vrijednosti dionica ili poslovnih udjela iz članka 74. AR/CIR-a 92, koji predviđa da su te transakcije oslobođene od oporezivanja, s obzirom na to da odgovarajuće gubitke vrijednosti u načelu nije moglo odbiti od oporezive dobiti kao poslovne troškove na temelju članka 198. točke 7. CIR-a 92.

13 Međutim, na temelju zajedničkih odredbi članka 184 ter stavka 2. drugog podstavka CIR-a 92 i njegova članka 190. drugog stavka, ako inozemno društvo prenese svoje sjedište, glavno mjesto poslovanja ili sjedište uprave ili nadzornog odbora u Belgiju, kad je riječ o elementima vezanima uz poslovnu jedinicu u inozemstvu ili elementima u inozemstvu kojima to društvo raspolaže, kapitalna dobit i gubici u pogledu te imovine koji su ostvareni kasnije određuju se na temelju računovodstvene vrijednosti koju imaju u trenutku transakcije. Iskazana, a neostvarena kapitalna dobit (u daljnjem tekstu: neostvarena kapitalna dobit) oslobođena je od oporezivanja pod uvjetom da je uknjižena na zaseban račun obveza. Budući da otpis vrijednosti koji je društvo VP Capital uknjižilo nakon prijenosa svojeg registriranog sjedišta u Belgiju nije bio upisan na zaseban račun obveza, belgijska porezna uprava je smatrala da je oporeziv.

14 U okviru spora između društva VP Capital i te uprave u pogledu poreznog tretmana predmetnih transakcija, Hof von Cassatie (Kasacijski sud, Belgija), odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li nacionalni propis, poput onoga o kojem je riječ [u glavnom postupku], protivan slobodi poslovnog nastana, zajamčenoj člankom 49. UFEU-a, ako je njegov učinak to da se luksemburško društvo, koje uknjiži gubitak vrijednosti dionica u Luksemburgu, i načelno ga odbije od svojeg oporezivog prihoda, iako to zapravo ne može učiniti zbog postojanja pozicije poreznog gubitka, u Belgiji oporezuje u vezi s otpisom tog gubitka nakon preseljenja svojeg registriranog sjedišta u Belgiju, osim ako je dobit, koja se krije iza tog otpisa, uknjižena na nedostupni konto pasive, dok belgijsko društvo, koje je uknjižilo gubitke vrijednosti dionica u Belgiji, neće biti oporezovano u vezi s otpisom tih gubitaka, osim ako gubitci nisu prethodno bili odbijeni od oporezivog prihoda u Belgiji, pri čemu dobit, koja se krije iza tog otpisa, ne mora biti uknjižena na nedostupni konto pasive?”

O prethodnom pitanju

15 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protivi li se članku 49. UFEU-a nacionalno porezno zakonodavstvo na temelju kojeg se s povećanjima vrijednosti dionica ili poslovnih udjela koja je uknjižilo društvo u državi članici nakon prijenosa njegova registriranog sjedišta u potonju državu članicu postupa kao s neostvarenom kapitalnom dobiti, ne uzimajući u obzir jesu li te dionice ili ti udjeli doveli do toga da je to društvo uknjižilo gubitke vrijednosti u trenutku kada je ono bilo porezni rezident druge države članice.

16 Valja istaknuti da članak 49. UFEU-a, u vezi s člankom 54. UFEU-a, slobodu poslovnog nastana priznaje društvima osnovanima u skladu s propisima neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije (presuda od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 24.). Ostvarivanje te slobode uključuje pravo tog društva da prenese svoje registrirano sjedište, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja u drugu državu članicu.

17 Također valja podsjetiti na to da je cilj odredaba prava Unije koje se odnose na slobodu poslovnog nastana osobito osigurati pogodnost nacionalnog tretmana u državi članici domaćinu (presuda od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 27. i 31).

18 U tom kontekstu, društvo osnovano u skladu s pravom jedne države članice, koje prenosi svoje registrirano sjedište u drugu državu članicu, može se pozvati na članak 49. UFEU-a kako bi osporavalo porezne posljedice tog prijenosa u državi članici domaćinu (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 26. i 28).

19 Međutim, članak 49. UFEU-a ne jamči da će takav prijenos biti neutralan s gledišta oporezivanja. Imajući u vidu razlike u propisima država članica u tom području, takav prijenos može biti, ovisno o slučaju, više ili manje povoljan ili nepovoljan s poreznog gledišta. Sloboda poslovnog nastana ne podrazumijeva da je država članica dužna prilagoditi svoja porezna pravila pravilima druge države članice kako bi se osiguralo, u svim situacijama, oporezivanje koje uklanja sve razlike koje proizlaze iz nacionalnih poreznih propisa (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 32. i navedenu sudsku praksu).

20 Iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da se, na temelju članka 198. točke 7. CIR-a 92, gubici vrijednosti dionica ili poslovnih udjela u načelu ne mogu odbiti od oporezive dobiti kao poslovni troškovi. Suprotno tomu, na temelju članka 74. AR/CIR 92 od poreza na dobit oslobođeni su kasniji otpisi tih gubitaka vrijednosti.

21 Međutim, iz tog istog spisa također proizlazi da se, na temelju članka 184 ter stavka 2. drugog podstavka CIR-a 92, kapitalna dobit i gubici ostvareni nakon prijenosa u Belgiju registriranog sjedišta društva određuju na temelju njihove računovodstvene vrijednosti na dan tog prijenosa. U tom kontekstu neostvarenom kapitalnom dobiti koja je isključena od porezne pogodnosti koju predstavlja oslobođenje od poreza iz članka 74. AR/CIR-a 92 smatraju se povećanja vrijednosti dionica ili poslovnih udjela koja je uknjižilo društvo koje je prenijelo svoje registrirano sjedište u Belgiju, uključujući kada uknjižba tih povećanja odgovara otpisu gubitaka vrijednosti koji su prethodili tom prijenosu koji u državi članici podrijetla nije doveo do odbitka od oporezive dobiti kao poslovnog troška.

22 Propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku uspostavlja, na štetu društava osnovanih na temelju zakonodavstva neke države članice koja ostvaruju svoju slobodu poslovnog nastana, različito postupanje koje ih može odvratiti od prijenosa njihova registriranog sjedišta u drugu državu članicu kako bi tamo obavljala svoje gospodarske djelatnosti. To različito postupanje može biti dopušteno samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano važnim razlogom u općem interesu i ako mu je proporcionalno (presuda od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 36. i navedena sudska praksa).

23 Iz sudske prakse Suda proizlazi da usporedivost prekogranične situacije s nacionalnom situacijom treba ispitati uzimajući u obzir cilj koji se nastoji postići predmetnim nacionalnim odredbama (presuda od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 37. i navedena sudska praksa).

24 S obzirom na mjere koje je država članica poduzela radi očuvanja raspodjele porezne nadležnosti između država članica, kao što je – uz pridržaj provjere od strane suda koji je uputio zahtjev – propis o kojem je riječ u glavnom postupku, u načelu se ne nalaze u usporedivoj situaciji društvo koje je uknjižilo gubitke vrijednosti dionica ili poslovnih udjela u državi članici i društvo koje je prenijelo svoje registrirano sjedište u tu državu članicu nakon što je uknjižilo te gubitke vrijednosti u drugoj državi članici.

25 Naime, društvo koje obavi takav prijenos uzastopno je obuhvaćeno nadležnošću dviju država članica, odnosno s jedne strane, nadležnošću države članice podrijetla, u pogledu razdoblja tijekom kojeg su gubici vrijednosti uknjiženi, i s druge strane, nadležnošću države članice domaćina, u pogledu razdoblja tijekom kojeg su uknjižena povećanja vrijednosti koja odgovaraju otpisu tih gubitaka vrijednosti.

26 Kada država članica domaćin nije porezno nadležna u pogledu razdoblja tijekom kojeg su uknjiženi gubici vrijednosti dionica ili poslovnih udjela, društvo koje je prenijelo svoje registrirano sjedište u tu državu članicu i koje je posljedično uknjižilo povećanja vrijednosti tih dionica ili poslovnih udjela ne nalazi se u situaciji koja je usporediva sa situacijom društva koje je već obuhvaćeno poreznom nadležnošću navedene države članice u pogledu razdoblja tijekom kojeg su uknjiženi ti gubici vrijednosti.

27 Zbog istog razloga, situacija društva koje je prenijelo svoje registrirano sjedište u jednu državu članicu prije otpisa gubitaka vrijednosti koji su uknjiženi prije tog prijenosa više nije usporediva, suprotno onome što tvrdi društvo VP Capital, situaciji holding društva sa sjedištem u toj državi članici koje porezno gledano trpi gubitke, situaciji društva koje je uknjižilo gubitke vrijednosti u navedenoj državi članici iako je bilo obveznik poreza na dobit ili situaciji društva iste države članice koje je zatvorilo stalni poslovni nastan u drugoj državi članici u kojoj su uknjiženi gubici vrijednosti.

28 U predmetom slučaju usto valja primijetiti da je, na temelju elemenata kojima raspolaže Sud, tužitelj iz glavnog postupka u Luksemburgu, svojoj državi podrijetla, istaknuo gubitke vrijednosti koje je uknjižio prije prijenosa svojeg registriranog sjedišta, što je, zbog toga što je poslovao s gubicima, dovelo do povećanja njegovih prenosivih gubitaka. Okolnost da on stvarno nije mogao odbiti te gubitke od svoje oporezive dobiti proizlazi iz odabira koji je napravio nakon ostvarivanja svoje slobode poslovnog nastana obavljanjem tog prijenosa.

29 Prethodna razmatranja ne može dovesti u pitanje presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424). Naime, rješenje usvojeno u toj presudi dio je okvira sudske prakse Suda o uzimanju u obzir, u državi članici rezidentnosti društva majke, gubitaka koje je pretrpjelo društvo kći ili čiji je stalni poslovni nastan tijekom istog poreznog razdoblja bio u drugoj državi članici. Ona se ne može prenijeti na situaciju društva koje je prenijelo svoje registrirano sjedište iz jedne države članice u drugu državu članicu i zahtijeva uzimanje u obzir, u potonjoj, transakcija koje su uknjižene u prvoj državi članici prije tog prijenosa (vidjeti u tom smislu presudu od 27. veljače 2020., AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, t. 44. do 48.).

30 S obzirom na prethodno navedeno, na prethodno pitanje valja odgovoriti tako da se članku 49. UFEU-a ne protivi nacionalno porezno zakonodavstvo na temelju kojeg se s povećanjima vrijednosti dionica ili poslovnih udjelâ, koja je uknjižilo društvo u državi članici nakon prijenosa njegova registriranog sjedišta u potonju državu članicu, postupa kao s neostvarenom kapitalnom dobiti, ne uzimajući u obzir jesu li te dionice ili ti udjeli doveli do toga da je to društvo uknjižilo gubitke vrijednosti u trenutku kada je ono bilo porezni rezident druge države članice.

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 (deveto vijeće) odlučuje:

Članku 49. UFEU-a ne protivi se nacionalno porezno zakonodavstvo na temelju kojeg se s povećanjima vrijednosti dionica ili poslovnih udjelâ, koja je uknjižilo društvo u državi članici nakon prijenosa njegova registriranog sjedišta u potonju državu članicu, postupa kao s neostvarenom kapitalnom dobiti, ne uzimajući u obzir jesu li te dionice ili ti udjeli doveli do toga da je to društvo uknjižilo gubitke vrijednosti u trenutku kada je ono bilo porezni rezident druge države članice.

Potpisi