Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
od 3. rujna 2015.[1]

Predmet C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
protiv
Finanzamt Sankt Augustin

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Finanzgericht Köln (Njemačka))

„Sloboda poslovnog nastana – Članak 49. UFEU-a – Odbijanje od dobiti društva gubitaka stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici – Porezno zakonodavstvo jedne države članice koje predviđa uračunavanje tih gubitaka u slučaju prijenosa navedene jedinice“

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a. Konkretno, odnosi se na tematiku koju je Sud razmatrao više puta od svoje presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), a ta je odbijanje od strane poduzeća sa sjedištem u jednoj državi članici gubitaka stalne poslovne jedinice koju ono ima u drugoj državi članici.

I – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

2. Članak 49. UFEU-a jamči slobodu poslovnog nastana državljanima država članica Europske unije. Prema tom članku:

„[...] ograničivanje slobode poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice se zabranjuje. Ta se zabrana odnosi i na ograničivanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.

Sloboda poslovnog nastana uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, osobito trgovačkim društvima u smislu drugog stavka članka 54., sukladno uvjetima koje pravo zemlje u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane, a podložno odredbama poglavlja koje se odnosi na kapital.“

1 — Izvorni jezik: francuski

B – *Njemačko pravo*

3. Članak 2.a stavak 3. prva do četvrta rečenica njemačkog Zakona o porezu na prihod (Einkommensteuergesetz, u daljnjem tekstu: EStG), u verziji primjenjivoj na porezna razdoblja 1997. i 1998., predviđa:

„[1.] Ako su sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prihodi od gospodarskih djelatnosti poslovne jedinice smještene u stranoj državi izuzeti od poreza na prihod, gubitak koji se veže za te prihode prema odredbama nacionalnog poreznog prava treba, na zahtjev poreznog obveznika, biti odbijen prilikom izračuna ukupnog iznosa prihoda, dok god ga porezni obveznik može prebiti ili odbiti ako prihodi nisu izuzeti od poreza na prihod i ako je taj gubitak veći od pozitivnih prihoda od gospodarske djelatnosti drugih poslovnih jedinica u istoj stranoj državi koje su tim sporazumom izuzete. [2.] U slučaju da gubitak time nije prebijen, moguće je odbiti gubitke ako su ispunjeni uvjeti iz članka 10.d. [3.] Ako su u nekom naknadnom poreznom razdoblju opći prihodi od gospodarskih djelatnosti stalnih poslovnih jedinica smještenih u toj stranoj državi koji su na temelju sporazuma izuzeti od poreza na prihod pozitivni, gubitak odbijen na temelju prve i druge rečenice treba se uračunati u ukupni iznos prihoda izračunatih za tu poreznu godinu. [4.] Treća rečenica ne primjenjuje se ako porezni obveznik dokaže da se prema odredbama prava strane države koje se na njega primjenjuju ne može općenito zahtijevati prijenos odbitka gubitaka na porezno razdoblje koje nije ono u kojem je do njih došlo.“

4. Članak 52. stavak 3. treća i peta rečenica EStG-a, u verziji primjenjivoj na 2005., navodi:

„Članak 2.a stavak 3. treća, peta i šesta rečenica, u verziji objavljenoj 16. travnja 1997. (BGBl I, str. 821.), i dalje se primjenjuje na porezna razdoblja od 1999. do 2008. ako postoji pozitivan prihod u smislu članka 2.a stavka 3. treće rečenice ili ako se stalna poslovna jedinica koja se nalazi u stranoj državi u smislu članka 2.a stavka 4., u verziji iz pete rečenice, pretvori u društvo kapitala, ako se ona prenese ili zatvori. [...] Članak 2.a stavak 4. primjenjiv je u verziji koja je uslijedila nakon poreznih razdoblja od 1999. do 2008.:

‚4. Ako se stalna poslovna jedinica koja se nalazi u stranoj državi

1. pretvori u društvo kapitala ili

2. uz naknadu ili besplatno prenese ili

3. zatvori [...], gubitak odbijen na temelju stavka 3. prve i druge rečenice uračunat će se u ukupni iznos prihoda u poreznom razdoblju tijekom kojeg je došlo do promjene, prijenosa ili zatvaranja, analognom primjenom stavka 3. treće rečenice, ako spomenuti gubitak nije uračunat niti će biti uračunat na temelju stavka 3. treće rečenice.‘“

C – *Ugovori o sprečavanju dvostrukog oporezivanja*

5. Članak 4. stavak 1. Ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na prihod i imovinu te poreza na poslovanje i nekretnine sklopljenog 4. listopada 1954. između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije (BGBl. 1955 II, str. 749.), kako je izmijenjen Ugovorom od 8. srpnja 1992. (BGBl. 1994 II, str. 122.), predviđa:

„[a]ko neka osoba koja ima boravište u nekoj od država ugovornica prima prihode kao upravitelj ili suupravitelj gospodarskog poduzeća čije se djelatnosti protežu i na područje druge države ugovornice, tada pravo oporezivanja tih prihoda pripada drugoj državi samo ako oni dolaze od stalne poslovne jedinice smještene na njezinu području.“

6. Članak 7. stavak 1. Ugovora između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije kojim se želi spriječiti dvostruko oporezivanje u području poreza na prihod i imovinu od 24. kolovoza 2000. (BGBl. 2000 II, str. 734., u daljnjem tekstu: njemačko-austrijski ugovor) određuje:

„Dobit poduzeća iz države ugovornice smije se oporezivati samo u toj državi, osim ako poduzeće ne posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj drugoj državi. Ako poduzeće posluje na taj način, dobit poduzeća može se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici, ali samo za onaj iznos dobiti koji se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici."

7. Članak 23. stavak 1. prva rečenica njemačko-austrijskog ugovora glasi kako slijedi:

„Prihod osoba koje su rezidenti u Saveznoj Republici Njemačkoj oporezuje se na sljedeći način:

a) iz njemačke porezne osnovice isključeni su prihodi iz Republike Austrije kao i nekretnine smještene u Republici Austriji, koji se prema ovom ugovoru oporezuju u toj državi, osim ako u točki b) niže nije drukčije određeno"[2].

II – **Činjenice glavnog postupka**

8. Timac Agro Deutschland (u daljnjem tekstu: Timac Agro) je njemačko društvo kapitala. Ono je dio francuske grupe. Ono je od 1997. imalo stalnu poslovnu jedinicu u Austriji. Ta stalna austrijska poslovna jedinica je 31. kolovoza 2005. uz naknadu prenesena na društvo sa sjedištem u Austriji, a koje pripada istoj grupi društava kao i Timac Agro. Ugovor o prijenosu osobito se odnosio na pokretnine i nekretnine. Klijentela je prenesena za jedan euro jer su klijenti već bili klijenti društva kćeri stjecatelja.

9. Pitanje tretiranja gubitaka te nerezidentne stalne poslovne jedinice pojavilo se zbog toga što je između 1997. i 2005. spomenuta austrijska stalna poslovna jedinica ostvarila gubitke u svim poreznim razdobljima, osim u onima koja se odnose na 2000. i 2005. te zato što je Timac Agro odbio te gubitke u Njemačkoj.

10. Nakon porezne kontrole porezne osnovice za društvo Timac Agro ispravljene su za godine između 1997. i 2004. S jedne strane su gubici austrijske stalne poslovne jedinice, koji su prvotno odbijeni od prihoda društva Timac Agro za 1997. i 1998., uračunati u njegov oporezivi prihod za 2005. S druge strane je odbijeno uzimanje u obzir gubitaka te iste stalne poslovne jedinice za poreznu osnovicu društva Timac Agro za godine između 1999. i 2004.

11. Timac Agro je, osporavajući te ispravke, podnio tužbu Finanzgerichtu Köln. U potporu toj tužbi ističe da ni uračunavanje gubitaka koje je 1997. i 1998. ostvarila njegova austrijska stalna poslovna jedinica ni nemogućnost odbijanja njezinih gubitaka od 1999. do 2004. nisu spojivi sa slobodom poslovnog nastana.

12. Što se tiče predmetnog uračunavanja, sud koji je uputio zahtjev smatra da Sud još nije riješio pitanje usklađenosti uračunavanja gubitaka nakon prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice s pravom Unije.

2 — Članak 23. stavak 1. točka (b) nije relevantan za rješavanje prethodnih pitanja suda koji je uputio zahtjev. Sud se uostalom na njega i ne poziva u svojoj odluci, niti se na njega pozivaju stranke koje su podnijele pisana očitovanja.

13. Taj sud navodi da, premda su činjenice na kojima se temelji presuda Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) djelomično usporedive s činjenicama u glavnom predmetu, u toj presudi je ipak bila riječ o uračunavanju gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice do visine njezine dobiti. Suprotno tomu, u glavnom predmetu je do uračunavanja gubitaka došlo zbog prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice bez obzira na njezinu moguću dobit.

14. Prema tome, u slučaju da Sud presudi da se načela presude Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) također moraju primijeniti na ovaj slučaj, sud koji je uputio zahtjev pita se mogu li se načela koja se odnose na konačne gubitke koje sud spominje u točkama 55. i 56. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) (u daljnjem tekstu: iznimka Marks & Spencer) [3] primijeniti na gubitke koji se odnose na porezna razdoblja za 1997. i 1998. godinu, a koji se, s obzirom na to da su uračunati, više ne uzimaju u obzir u Njemačkoj.

15. Što se tiče odbijanja da se za porezna razdoblja između 1999. i 2004. uzmu u obzir gubici austrijske stalne poslovne jedinice, sud koji je uputio zahtjev navodi da je, u skladu s odredbama njemačko-austrijskog ugovora, Republika Austrija imala isključivu ovlast za oporezivanje prihoda te austrijske stalne poslovne jedinice. Budući da je cilj odredaba tog ugovora sprečavanje dvostrukog oporezivanja, one pokrivaju ne samo dobit već i gubitke. Stoga tužba društva Timac Agro može uspjeti samo ako spomenuti ugovor krši slobodu poslovnog nastana.

16. Navedeni sud se također pita postoje li, u tom razdoblju, konačni gubici u smislu iznimke Marks & Spencer koje treba uzeti u obzir. On ističe da sve do tada nije uspio utvrditi kriterije kojima bi se moglo odrediti slučajeve u kojima se primjenjuje iznimka Marks & Spencer.

17. U tom je okviru Finanzgericht Köln odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu prethodna pitanja.

III – **Zahtjev za prethodnu odluku i postupak pred Sudom**

18. Odlukom od 19. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 14. kolovoza 2014., Finanzgericht Köln je odlučio, na temelju članka 267. UFEU-a, postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 49. UFEU-a [...] tumačiti na način da se protivi odredbi kao što je članak 52. stavak 3. EStG-a ako je uzrok uračunavanja gubitaka [nerezidentne] stalne poslovne jedinice, koji su se prije toga uzimali u obzir za smanjenje porezne osnovice [rezidentnog društva majke], prijenos te stalne poslovne jedinice drugom društvu kapitala koje pripada istoj grupi kao i prenositelj, a ne ostvarenje dobiti?

2) Treba li članak 49. UFEU-a [...] tumačiti na način da se protivi odredbi kao što je članak 23. stavak 1. pod a) [njemačko-austrijskog ugovora], prema kojoj su od porezne osnovice njemačkog poreza izuzeti prihodi iz Austrije oporezivi u Austriji, ako se gubici nastali austrijskoj stalnoj poslovnoj jedinici njemačkog društva kapitala više ne mogu uzeti u obzir u Austriji jer je ona prenesena austrijskom društvu kapitala koje pripada istoj grupi kao i njemačko društvo kapitala?“

19. Pisana očitovanja dostavili su Finanzamt Sankt Augustin, njemačka, francuska i austrijska vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine, kao i Europska komisija.

3 — U toj presudi (t. 55. i 56.) Sud je u biti smatrao da restriktivna mjera u vezi s pitanjem odbijanja gubitaka stranog društva kćeri može biti neproporcionalna u situaciji u kojoj je nerezidentno društvo kći iskoristilo mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka koje postoje u njezinoj državi rezidentnosti, što treba dokazati društvo majka.

20. Sve stranke koje su dostavile pisana očitovanja, s iznimkom ponešto drukčijeg odgovora Komisije i Ujedinjene Kraljevine, koja se nije osvrnula na prvo pitanje u svojem pisanom očitovanju, predlažu da se na prethodna pitanja odgovori niječno [4].

21. Osim toga, te stranke su se izjasnile na raspravi održanoj 1. srpnja 2015.

IV – **Analiza**

A – *Prethodni zahtjev usporedivosti situacija*

1. Izravno oporezivanje i pravo Unije

22. Iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one ga unatoč tome trebaju izvršavati u skladu s pravom Unije [5], i još više u skladu s odredbama Ugovora o slobodama kretanja, od kojih je sloboda poslovnog nastana iz članka 49. UFEU-a u središtu ovog predmeta.

23. Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da je ta sloboda ugrožena ako na temelju zakonodavstva države članice društvo rezidentno u toj državi članici a koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici ima drukčiji porezni tretman koji je nepovoljniji u odnosu na rezidentno društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u svojoj državi članici rezidentnosti [6].

24. U tom okviru odredba koja dopušta uzimanje u obzir gubitaka stalne poslovne jedinice radi određivanja prihoda i izračunavanja oporezivog prihoda društva za koje je ona vezana znači poreznu pogodnost [7]. „Dodjeljivanje ili odbijanje takve pogodnosti stalnoj poslovnoj jedinici smještenoj u državi članici različitoj od one u kojoj je se nalazi sjedište tog društva treba stoga smatrati elementom koji bi mogao utjecati na slobodu poslovnog nastana“ [8].

25. Naime, odbijanje te pogodnosti samo stalnim poslovnim jedinicama smještenima u drugoj državi članici nepovoljan je porezni tretman s obzirom na to da bi mogao odvratiti društvo smješteno u jednoj državi članici Unije od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici. Međutim, kako bi taj drukčiji tretman predstavljao zabranjeno ograničenje iz članka 49. UFEU-a, sudska praksa Suda zahtijeva da su situacije objektivno usporedive [9].

4 — Komisija načelno smatra da se u slučaju prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice uračunavanje prethodno odbijenih gubitaka može opravdati važnim razlozima u općem interesu vezanima uz uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja među državama članicama i za sprečavanje izbjegavanja poreza. Međutim, ona smatra da takva mjera može biti proporcionalna samo u slučaju da se uračunavanje ograniči na iznos dobiti koju je ostvarila ta jedinica, uključujući moguću dobit „skrivenu“ u cijeni njezina prijenosa u trenutku prijenosa. Ako postoje dvojbe u pogledu vrijednosti transakcije, pravo Unije ne sprečava državu rezidentnosti društva majke da provjeri je li cijena prijenosa u skladu s kriterijima nepristrane transakcije.

5 — Vidjeti među brojnim primjerima presude Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, t. 21.); Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 29.); Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, t. 36.); Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 18.); FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 14.), kao i Blanco i Fabretti (C-344/13 i C-367/13, EU:C:2014:2311, t. 24.).

6 — Vidjeti u tom smislu presudu Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

7 — Vidjeti u tom smislu presude Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 23.); Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 32.), kao i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 20.).

8 — Presuda Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 32.).

9 — Vidjeti u tom smislu presude Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, t. 46.); Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17.); A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 33.), kao i Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23.).

26. Drugim riječima, osim ako je opravdano važnim razlogom u općem interesu [10], takav drukčiji tretman spojiv je s odredbama Ugovora o slobodi poslovnog nastana samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive [11].

2. Zahtjev objektivne usporedivosti

a) Kriteriji

27. Iako zahtjev objektivne usporedivosti čisto nacionalnih i prekograničnih situacija, kako bi se sankcionirao drukčiji porezni tretman između nerezidenta i rezidenta zbog prava na korištenje slobode kretanja (u ovom slučaju, između društva sa sjedištem u Njemačkoj koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Austriji i društva sa sjedištem u Njemačkoj koje ima stalnu poslovnu jedinicu na istom državnom području) može više sličiti diskriminaciji nego samoj prepreci ili ograničenju, taj zahtjev se ustaljeno nalazi u sudskoj praksi Suda vezanoj uz odnose između odredaba Ugovora o glavnim slobodama kretanja i izravnog nacionalnog oporezivanja [12].

28. U sudskoj praksi Suda su porezne situacije rezidenta i nerezidenta u većini slučajeva smatrane objektivno usporedivima [13], pri čemu se usporedba treba vršiti vodeći računa o cilju koji se želi postići predmetnim nacionalnim poreznim odredbama [14].

29. Valja međutim paziti da se analiza ne ograniči samo na cilj predmetne mjere jer može doći do pristranog pogleda na ukupnu poreznu situaciju adresata norme.

30. Naime, ako prihvatimo da mjera koja dopušta poreznom obvezniku da odbije gubitke koje imaju njezine stalne poslovne jedinice ima vjerojatno za cilj smanjiti poreznu osnovicu poreznog obveznika i da je ta mjera analizirana *in abstracto*, situacija društva u vezi s rezidentnom poslovnom jedinicom i situacija društva u vezi s nerezidentnom poslovnom jedinicom uvijek će biti usporedive. Jedno i drugo društvo želi imati pravo na odbijanje kako bi smanjilo svoju poreznu osnovicu [15].

10 — Vidjeti u tom smislu presudu Felixstowe Dock and Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 25.).

11 — Uočimo da je u presudi SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:1758) Sud ispitao, suprotno ovom tradicionalnom pristupu, usporedivost situacija u okviru ispitivanja mogućih opravdanja za ranije utvrđeno ograničenje (t. 28. do 31. i t. 52.).

12 — Ako je Sud sve više oklijevao spomenuti diskriminaciju, zadržavajući zahtjev usporedivosti situacija, to je možda činio radi zadržavanja slobode ispitivanja, kao opravdanja, važnih razloga u općem interesu, a ne samo opravdanja koja su taksativno nabrojana u Ugovoru. Naime, osim slobode kretanja dobara (o kojoj ovdje nije riječ), jedina opravdanja diskriminacije koje prihvaća Ugovor su javni poredak, javna sigurnost i javno zdravlje. Na te se razloge teško pozivati u pitanjima izravnog oporezivanja. Doista, Sud je u svojoj sudskoj praksi naveo da su to jedini razlozi dopušteni u slučaju diskriminacije, isključujući *ipso factu* važne razloge u općem interesu. Može se međutim primijetiti da je Sud sam sebi proturječio po tom pitanju. Stoga, u presudi Svensson i Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379), nakon što je izričito isključio da se utvrđena diskriminacija može opravdati važnim razlozima u općem interesu, Sud je ipak nastavio svoje razlaganje provjeravajući može li se prihvatiti argument porezne koherentnosti. Iako je taj argument na kraju odbijen, Sud ga, strogo gledano, nije trebao ispitivati s obzirom na to da to opravdanje nije izričito predviđeno Ugovorom.

13 — Za nerezidentne stalne poslovne jedinice Sud je, primjerice u presudi X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), presudio da su „situacija rezidentnog društva majke koje želi činiti jedinstveni porezni subjekt s rezidentnim društvom kćeri i situacija rezidentnog društva majke koje želi činiti jedinstven porezni subjekt s nerezidentnim društvom kćeri, u pogledu cilja poreznog sustava kakav je onaj iz glavnog postupka, objektivno usporedive s obzirom na to da i jedno i drugo društvo želi koristiti prednosti tog sustava, koji osobito omogućuje da se na razini društva majke konsolidiraju dobit i gubici društava koja su integrirana u jedinstveni porezni subjekt i da transakcije koje su izvršene unutar grupe ostanu porezno neutralne“ (t. 24.).

14 — Vidjeti u tom smislu presude X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22.); Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17.); A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 33.), kao i Felixstowe Dock and Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 25.).

15 — Kako je to primjereno primijetila nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu A (C-123/11, EU:C:2012:488), „[d]ovoljno je [...] da, u oba slučaja, rezidentni porezni obveznici žele imati koristi od porezne odredbe, provjeravanje tog uvjeta je čisto formalno s obzirom na to da će u svakom slučaju biti ispunjen“ (t. 40.).

31. Na kraju, kako je to nedavno objasnio nezavisni odvjetnik N. Jääskinen u svojem mišljenju u spojenim predmetima Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:429), odlučujući element za uspoređivanje situacija rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika radi utvrđivanja mogućeg zabranjenog ograničenja u odnosu na Ugovor „*nije toliko cilj* dotičnog zakonodavstva [...], *koliko* činjenica da propis države članice ne može uspostaviti različito postupanje kojemu je *praktičan učinak* to da se nerezidente na kraju podvrgava *većem poreznom opterećenju* koje ih onda može odvratiti od ostvarivanja navedene slobode“ [16].

32. Ta metodologija nameće da se najprije ispita raspolaže li predmetna država članica (u ovom slučaju država članica rezidentnosti glavnog društva koje zahtijeva odbijanje gubitaka svoje stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici) s ovlašću oporezivanja predmetnih prihoda.

b) Primjena

33. Općenito su u konačnici jako rijetki slučajevi u kojima je Sud presudio da objektivna neusporedivost situacija rezidenata odnosno nerezidenata dovodi do različitog poreznog tretmana koji nije u skladu sa slobodama kretanja [17].

34. U odnosu na problem kojim se bavimo, to jest odbijanje društva sa sjedištem u jednoj državi članici gubitaka stalne poslovne jedinice koju ima u drugoj državi članici, sažet ću sudsku praksu Suda na sljedeći način.

35. Sud je u predmetima koji se odnose na ovu tematiku ustaljeno utvrđivao da postoji ograničenje slobode poslovnog nastana nakon što je presudio da su usporedive situacije u kojima se nalaze, s jedne strane, društvo rezidentno u jednoj državi članici koje ima stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici i, s druge strane, društvo rezidentno u jednoj državi članici koje ima stalnu poslovnu jedinicu u toj istoj državi članici. To utvrđenje usporedivosti može biti izravno [18] ili neizravno [19].

36. Sud je također zaključio da postoji usporedivost situacija u slučajevima u kojima se država članica odluči oporezivati dobit stalnih poslovnih jedinica smještenih u drugim državama članicama. Naime, u tim slučajevima, država članica „izjednačuje [navedene poslovne jedinice] s rezidentnim stalnim poslovnim jedinicama“ [20].

37. S druge strane, situacije rezidenata odnosno nerezidenata nisu usporedive u pogledu poreznog sustava jedne države članice ako ta država članica nema ovlast oporezivanja nerezidenata.

16 — Točka 55. U svojem mišljenju nezavisni odvjetnik N. Jääskinen također podržava ideju proučavanja situacije u „cijelosti“, smatrajući da je „u analizu bolje *uključiti ukupno oporezivanje* prihoda“ o kojima je riječ (t. 62., moje isticanje).

17 — Među tim slučajevima ističem ove slučajeve temeljne neusporedivosti situacija rezidenata i nerezidenata u pogledu poreznih odredaba o prednostima vezanima uz osobnu i obiteljsku situaciju poreznog obveznika (osim ako nerezident nema osnovne prihode u svojoj državi rezidentnosti). Vidjeti presudu Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31) i, za noviju primjenu, presudu Kieback (C-9/14, EU:C:2015:406). Vidjeti također presude Blanckaert (C-512/03, EU:C:2005:516) i Schulz-Delzers i Schulz (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Vidjeti osobito presude Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 19.); A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 35.), kao i Felixstowe Dock and Railway Company i dr. (C-80/12, EU:C:2014:200, t. 26.).

19 — Vidjeti presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 33. i 34.); Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 25. i 26.), kao i Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 35. do 39.).

20 — Presuda Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.). Vidjeti u tom smislu također presudu Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), u kojoj je Sud presudio da „od trenutka kada država članica, jednostrano ili ugovorno, podvrgne porezu na dohodak ne samo rezidentne dioničare, nego i nerezidentne dioničare, za dividendu koju dobivaju od rezidentnog društva majke, situacija spomenutih nerezidentnih dioničara slična je onoj rezidentnih dioničara“ (t. 68.).

38. Taj isti zahtjev objašnjava presumpciju Suda u presudi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), prema kojoj se „stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici [...] ne nalaze u situaciji koja se može usporediti s tuzemnim stalnim poslovnim jedinicama *u pogledu mjera koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti tuzemnog društva*“ [21].

39. Ideja nije nova. Tako je Sud i u presudi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) već presudio da fizičke osobe dioničari društva majke koje nije rezident Ujedinjene Kraljevine nemaju pravo na isti porezni odbitak kao fizičke osobe dioničari društva majke rezidenta Ujedinjene Kraljevine za dividende koje su isplatila društva kćeri rezidenti Ujedinjene Kraljevine ako se na te izlazne dividende ne plaća nikakav britanski porez. Sud je u svojoj presudi pojasnio da bi bilo drugačije da je Ujedinjena Kraljevina na temelju sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili na temelju jednostrane odluke zadržala pravo oporezivanja izlaznih dividendi britanskim porezom na dohodak.

40. S obzirom na ta razmatranja, Sud je presudio da se člancima 49. i 63. UFEU-a „ne protivi to da država članica, prilikom podjele dividende od strane rezidentnog društva te države članice, društvima primateljima navedenih dividendi koja su također rezidenti te države članice odobri porezni odbitak koji odgovara dijelu poreza koji je na isplaćenu dobit platilo društvo koje je podijelilo dividendu, ali ga ne dodjeljuje društvima primateljima koja su rezidenti druge države članice i koja nisu porezni obveznici poreza na dividendu u toj prvoj državi“ [22].

41. Zaključujem dakle da se može smatrati da postoji ograničenje slobode poslovnog nastavna samo ako se različito postupanje odnosi na usporedive situacije, koje se stoga može smatrati spojivim s Ugovorom samo ako je opravdano važnim razlogom u općem interesu.

B – *Primjena na ovaj predmet*

1. Nužnost razlikovanja dvaju razdoblja primjene predmetnog njemačkog zakonodavstva

42. Prije poreznog razdoblja 1999. bilo je moguće od ukupnog prihoda društva sa sjedištem u Njemačkoj odbiti gubitke stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici. Ti su gubici načelno uračunati u dva slučaja: ili ako stalna poslovna jedinica sa sjedištem u inozemstvu ostvaruje dobit (i u tom slučaju do visine navedene dobiti), ili u slučaju promjene, prijenosa ili zatvaranja spomenute stalne poslovne jedinice. Međutim, od poreznog razdoblja 1999. člankom 52. stavkom 3. EStG-a ukinut je članak 2.a stavak 3. prva rečenica EStG-a te je postalo nemoguće odbijanje tih gubitaka.

43. Ta zakonodavna izmjena objašnjava zašto je sud koji je uputio zahtjev postavio dva prethodna pitanja, od kojih se svako odnosi na različit propis.

21 — Točka 24. Moje isticanje.

22 — Presuda Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, t. 74.). Za noviji slučaj u kojemu je Sud utvrdio da objektivna razlika u situaciji proizlazi iz odricanja države članice da izvršava svoju poreznu nadležnost nad dividendama koje su isplatila društva rezidentna u drugoj državi članici nakon sklapanja sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, vidjeti presudu Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, t. 80. do 82.).

2. Prvo prethodno pitanje

44. Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se članku 49. UFEU-a odredba kao što je članak 52. stavak 3. EStG-a koji predviđa uračunavanje gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice, koji su se prije uzimali u obzir za smanjenje porezne osnovice glavnog rezidentnog društva, ne radi ostvarenja dobiti, nego radi prijenosa te stalne poslovne jedinice drugom nerezidentnom društvu kapitala koje pripada istoj grupi kao i prenositelj.

45. Kao što je to sud koji je uputio zahtjev sam pojasnio, to nije prvi put da Sud ispituje taj porezni sustav.

a) Postojanje ograničenja

46. Naime, u presudi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588), Sud je u tom sustavu uočio ograničenje slobode poslovnog nastana, ali je presudio da je uračunavanje gubitaka –u ovom slučaju kada je dobit proizišla iz stalne poslovne jedinice smještene u inozemstvu koja je ostvarile te gubitke, a ne iz prijenosa te stalne poslovne jedinice –bilo opravdano nužnošću da se zajamči koherentnost njemačkog poreznog sustava [23]. Osim toga, mjera je bila ocijenjena proporcionalnom i prikladnom za ostvarenje tog cilja [24].

47. Prije zaključka o postojanju ograničenja Sud je prešutno priznao usporedivost situacija utvrdivši da je Savezna Republika Njemačka time što je priznala odbijanje, od strane glavnog društva, gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazila u Austriji „dodijelila poreznu prednost rezidentnom društvu za koje je vezana stalna poslovna jedinica koja se nalazi u Austriji, na isti način kao da se ta stalna poslovna jedinica nalazi u Njemačkoj“ [25].

48. Sud je nakon toga presudio da je njemački porezni sustav naknadnim uračunavanjem gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazila u Austriji u poreznu osnovicu društva za koje je vezana poništio korist te porezne pogodnosti te je „tako rezidentna društva koja imaju stalne poslovne jedinice u Austriji podvrgnuo manje povoljnom poreznom tretmanu od onoga koji uživaju rezidentna društva koja imaju stalne poslovne jedinice koje se nalaze u Njemačkoj“ [26].

49. Taj zaključak nameće da se ispitaju mogući važni razlozi u općem interesu koji bi mogli opravdati ograničenje slobode poslovnog nastana [27].

b) Postojanje opravdanja

50. Kao prvo, Sud je u presudi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) smatrao da je uračunavanje gubitaka prilikom stjecanja dobiti od strane stalne poslovne jedinice sa sjedištem u inozemstvu koja je ostvarila navedene gubitke bilo opravdano nužnošću da se zajamči koherentnost njemačkog poreznog sustava [28]. Radi se, osim toga, o proporcionalnoj mjeri prikladnoj za ostvarenje spomenutog cilja [29].

23 — Točka 43.

24 — *Ibidem* (t. 44. i 45.).

25 — *Ibidem* (t. 35.).

26 — Presuda Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 37.).

27 — *Ibidem* (t. 40.). Vidjeti također u tom smislu presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 35.) i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 33.).

28 — Točka 43.

29 — *Ibidem* (t. 44. i 45.).

51. Naime, prema mišljenju Suda, „uračunavanje gubitaka koje predviđa predmetni njemački porezni sustav ne može se odvojiti od njihova prethodnog uzimanja u obzir. To uračunavanje, u slučaju društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu smještenu u drugoj državi članici, u odnosu na koju država rezidentnosti tog društva ne raspolaže nikakvom ovlašću oporezivanja, odražava [...] uravnoteženu logiku. Postoji dakle izravna osobna i materijalna veza između dvaju elemenata poreznog mehanizma o kojemu je riječ u glavnom postupku, pri čemu je predmetno uračunavanje logičan dodatak ranije odobrenom odbitku“ [30].

52. Valja utvrditi da ista uravnotežena logika vrijedi u slučaju prijenosa stalne poslovne jedinice smještene u inozemstvu.

53. Sam Sud je u presudi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) uostalom već primijetio da se „ocjena prema kojoj je ograničenje koje proizlazi iz navedenog poreznog sustava opravdano nužnošću da se zajamči njegova koherentnost ne može dovesti u pitanje zbog činjenice [...] da je društvo za koje je vezana predmetna stalna poslovna jedinica potonju prenijelo te da je saldo dobiti i gubitaka koje je ta stalna poslovna jedinica ostvarila tijekom njegova postojanja negativan“ [31]. Naime, „uračunavanje iznosa gubitaka stalne poslovne jedinice u prihode i rashode društva za koje je vezana neodvojiv je i logičan dodatak njihovom ranijem uzimanju u obzir“ [32].

54. Kao drugo, iako nije nužno da postoji nekoliko opravdanja da bi se zaključilo da ograničenje slobode poslovnog nastana nije spojivo s Ugovorom [33], smatram da se također može navesti cilj ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja koji, kao što je Sud ponovio u presudi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „ide za tim da se sačuva ravnoteža između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka“ [34] da bi se opravdalo uračunavanje gubitaka koje predviđa njemačko zakonodavstvo u slučaju prijenosa stalne poslovne jedinice [35].

55. Naime, ako bi jednoj državi članici (u ovom slučaju Saveznoj Republici Njemačkoj) bila „uskraćena mogućnost naknadnog uračunavanja tako odbijenih gubitaka u oporezivu dobit [njemačkog] društva prenositelja nakon što je izgubila ovlast za oporezivanje eventualne buduće dobiti, takva konstrukcija umjetno bi umanjila poreznu osnovicu tog društva te bi tako utjecala na raspodjelu ovlasti za oporezivanje koja proizlazi iz [njemačko-austrijskog ugovora]“ [36].

56. Kako je Sud to objasnio u presudi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), „za očuvanje te ravnoteže nužno je da se odbijene gubitke stalne poslovne jedinice može kompenzirati oporezivanjem dobiti navedene poslovne jedinice koju ona ostvari u sferi porezne nadležnosti dotične države članice, i to *kako dobiti ostvarene tijekom cijelog razdoblja u kojem je navedena poslovna jedinica ovisila o tuzemnom društvu tako i dobiti ostvarene u trenutku prijenosa iste poslovne jedinice*“ [37].

57. U ovom slučaju, suprotno onome što je vrijedilo u danskom zakonodavstvu koje je dovelo do presude Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), moguća dobit ostvarena prilikom prijenosa stalne poslovne jedinice sa sjedištem u Austriji nije oporeziva u Njemačkoj. Stoga je logično da se u slučaju tog prijenosa uračunavaju gubici koji su prethodno bili uzeti u obzir.

30 — Presuda Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 42.)

31 — Točka 53.

32 — *Ibidem* (t. 54.).

33 — Presuda Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 40.).

34 — Točka 32. i navedena sudska praksa.

35 — Naime, zahtjevi vezani uz poreznu koherentnost i uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja se podudaraju (vidjeti u tom smislu presudu National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 80.).

36 — Presuda Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 30.). Taj se predmet odnosio na Kraljevinu Dansku.

37 — Točka 33. Moje isticanje.

58. Usto, Sud je također smatrao da se cilj uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica može ugroziti na način da se poreznim obveznicima da „mogućnost izbora uzimanja u obzir njihovih gubitaka u državi članici u kojoj imaju sjedište ili u drugoj državi članici [...], pri čemu se porezna osnovica povećava u prvoj državi te se u drugoj smanjuje do visine prenesenih gubitaka“ [38]. Doista, smatram da isto vrijedi ako porezni obveznik, koji može uračunati dobit svoje nerezidentne stalne poslovne jedinice do visine prethodno odbijenih gubitaka, može potpuno slobodno odrediti visinu cijene prijenosa te poslovne jedinice i, stoga, oduzeti državi članici pravo izvršavanja njezine ovlasti uračunavanja naknadne dobiti u njezin oporeziv prihod.

59. Na kraju, kao treće, pozivam se na cilj sprečavanja porezne evazije koji je povezan, kao što Sud ističe, s ciljem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja [39].

60. „Naime, ponašanja kojima se stvaraju čisto umjetna uređenja, koja nemaju veze s ekonomskom stvarnošću, s ciljem izbjegavanja poreza na dobit ostvarenu iz djelatnosti ostvarene na državnom području za koji inače postoji obveza plaćanja, mogu ugroziti pravo država članica da izvršavaju svoje porezne ovlasti u vezi s tim aktivnostima i ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti oporezivanja između država članica“ [40].

61. U kombinaciji s poteškoćama u vezi s utvrđivanjem vrijednosti prijenosa unutar grupe s obzirom na načelo tržišnih uvjeta koje mora prevladati u tim okolnostima, prijenos, u okviru iste grupe, stalne poslovne jedinice sa sjedištem u inozemstvu, nakon što su joj odbijeni gubici, može odgovarati gore opisanoj situaciji.

62. Čini mi se da za zakonodavstvo kao što je ono u glavnom predmetu, naprotiv, postoji opravdanje u pogledu koherentnosti predmetnog poreznog sustava, pri čemu je taj važan razlog u općem interesu, po potrebi, povezan s razlozima kojima je cilj uravnotežena raspodjela ovlasti oporezivanja i sprečavanje izbjegavanja poreza.

c) Proporcionalnost i neprimjenjivost iznimke Marks & Spencer

63. Preostaje ispitati proporcionalnost predmetnog propisa.

64. Ako država članica ne raspolaže nikakvom mogućnošću oporezivanja eventualne dobiti koja nastane prilikom prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je ostvarila te gubitke, nacionalno zakonodavstvo kao što je ono u glavnom predmetu čini mi se ne samo pogodno za ostvarenje tih ciljeva kojima teži, nego i proporcionalno njima.

38 — Presuda Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 46.).

39 — Presuda Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 62.)

40 — *Idem*. Važnih razloga u općem interesu koji su prihvaćeni kao opravdanja nacionalnih propisa koji odbijaju uzeti u obzir gubitak vezan uz djelatnost koja se obavlja u inozemstvu, kada se ta sama djelatnost ne oporezuje, u stvarnosti ima puno više i oni postoje u raznim kombinacijama u sudskoj praksi Suda. Nezavisna odvjetnica J. Kokott ih je analizirala u mišljenju koje je iznijela u predmetu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2014:2321). Prema mišljenju nezavisne odvjetnice J. Kokott, „to Sud sad opisuje kao ‚garanciju koherentnosti poreznog sustava' [vidjeti presudu K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 64. do 71.], ‚očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama' [vidjeti presude Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 45.; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 31.; X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 28.; A, C-123/11, EU:C:2013:84, t. 42.; K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 55., i Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 32.], ‚očuvanje simetrije između oporezivanja dobiti i odbijanja gubitaka' [vidjeti presude National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 58., i Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 32. i navedenu sudsku praksu], sprječavanje ‚dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka' [vidjeti presude Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 47. i 48.; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 35. i 36., kao i A, C-123/11, EU:C:2013:84, t. 44.] ili sprječavanje ‚porezne evazije' [vidjeti presude Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 49.; Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 35. i 36., i A, C-123/11, EU:C:2013:84, t. 45.]. Vidjeti također presude National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, t. 80.] i K [C-322/11, EU:C:2013:716, t. 72.], u kojima Sud smatra da su razlozi za opravdanje koji se temelje na poreznoj koherentnosti i oni koji se temelje na raspodjeli ovlasti oporezivanja barem djelomično istovjetni. Ova sudska praksa je dodatno potkrijepljena mišljenjem Suda o objektivnoj usporedivosti situacija koje, kao što je navedeno, pridaje značajnu važnost […] okolnosti oporezuje li država članica inozemnu djelatnost“ (t. 31.).

65. Točno je da je Sud u presudi Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) presudio da je predmetna restriktivna mjera neproporcionalna. U toj presudi Sud je procijenio da je došlo do povrede slobode poslovnog nastana s obzirom na to da je nerezidentno društvo kći iskoristilo mogućnost uzimanja u obzir gubitaka predviđenih u njezinoj državi rezidentnosti i da, osim toga, nije bilo nikakve mogućnosti da se oni uzmu u obzir u budućnosti [41]. U tom iznimnom slučaju, rezidentno društvo majka mora jamčiti mogućnost odbijanja gubitaka nerezidentnog društva kćeri od prihoda oporezivih u svojoj državi rezidentnosti.

66. Sud koji je uputio zahtjev iskazao je nesklonost toj iznimci od opravdavanja ograničavanja slobode poslovnog nastana, koju Sud ustaljeno nameće od presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Nedavna stajališta određenih nezavisnih odvjetnika u tom pogledu [42], brojni doprinosi pravnih stručnjaka posvećeni tom problemu [43] kao i pisana očitovanja koja su dostavile razne države članice i Komisija u ovom predmetu potvrđuju da je primjena te iznimke vrlo teška. Međutim, Sud je nedavno izričito potvrdio njezinu primjenu [44].

67. U svakom slučaju, valja utvrditi da je intervencija Republike Austrije omogućila da se uklone sve dvojbe oko mogućeg postojanja konačnih gubitaka. Gubici o kojima je riječ u glavnom postupku nisu konačni [45] te stoga nije nužno nastaviti ispitivati mogućnost ili nemogućnost primjene spomenute iznimke.

68. Nadalje, osim ovlasti nacionalnog suca po tom pitanju, ništa u spisu koji je dostavljen Sudu ne dokazuje da je porezni obveznik izveo suprotan dokaz.

3. Drugo prethodno pitanje

69. Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita protivi li se članku 49. UFEU-a odredba kao što je članak 23. stavak 1. točka (a) njemačko-austrijskog ugovora prema kojoj su od porezne osnovice njemačkog poreza izuzeti prihodi iz Austrije oporezivi u Austriji ako se gubici nastali austrijskoj poslovnoj jedinici njemačkog društva kapitala više ne mogu uzeti u obzir u Austriji jer je ona prenesena austrijskom društvu kapitala koje pripada istoj grupi kao i njemačko društvo kapitala.

70. Slažem se sa stajalištem koji je francuska vlada zauzela u svojim pisanim očitovanjima kao i na raspravi održanoj 1. srpnja 2015. da to pitanje počiva na pogrešnoj premisi, a ta je da se gubici nastali austrijskoj poslovnoj jedinici društva tužitelja u glavnom postupku više ne mogu uzeti u obzir u Austriji jer je ona prenesena austrijskom društvu kapitala.

71. Naime, iz informacija koje je austrijska vlada dostavila u okviru svojih pisanih očitovanja nesporno proizlazi da gubici o kojima je riječ u predmetu u glavnom postupku nisu bili konačni.

41 — Točka 55.

42 — Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetu A (C-123/11, EU:C:2012:488, t. 47. do 54.) i u predmetu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2014:2321, t. 49. do 53.), kao i mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Mengozzija u predmetu K (C-322/11, EU:C:2013:183, t. 63. do 89.).

43 — Za nedavni pokušaj sinteze poteškoća koje predstavlja iznimka Marks & Spencer u pogledu razvoja sudske prakse Suda posljednjih deset godina, vidjeti Lang, M., „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“, *European Taxation*, prosinac 2014., str. 530. do 540. Za pokušaj definiranja pojma konačnih gubitaka u pogledu nedavne sudske praske Suda, vidjeti osobito Pezella, D., „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“, *European Taxation*, veljača/ožujak 2014., str. 71. do 79.

44 — Vidjeti presudu Komisija/Ujedinjena Kraljevina (C-172/13, EU:C:2015:50, t. 33. do 36.).

45 — Prema pisanim očitovanjima austrijske vlade, gubici stalne austrijske poslovne jedinice ostvareni do 2005. mogli su se u načelu pokriti te ih se moglo prenijeti. Preneseni gubici su se mogli suprotstaviti mogućem višku vrijednosti prijenosa, a mogući saldo načelno bi opstao neograničeno vrijeme kao preneseni gubici društva Timac Agro. Ti su se gubici mogli stoga kasnije iskoristiti u slučaju u kojem bi tužitelj u glavnom postupku preuzeo svoje djelatnosti u Austriji (točka 44. pisanih očitovanja austrijske vlade). Gubici su se također mogli prenijeti na društvo kapitala koje je stjecatelj da se stalna poslovna jedinica unijela kao „porezno neutralna“ (točka 46. pisanih očitovanja austrijske vlade).

72. U tim okolnostima, drugo pitanje valja tumačiti na način da se njime želi saznati protivi li se članku 49. UFEU-a porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji se, na temelju ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja koji izuzima oporezivanje prihoda stalnih poslovnih jedinica smještenih u nekoj drugoj državi članici koja je stranka ugovora, protivi uzimanju u obzir gubitaka tih istih poslovnih jedinica.

a) Glavno: objektivna neusporedivost situacija i nepostojanje ograničenja

73. U skladu s člankom 7. stavkom 1. i člankom 23. stavkom 1. njemačko-austrijskog ugovora i za razliku od situacije koja prevladava u poreznom razdoblju prije 1999., Savezna Republika Njemačka se, izmjenom zakonodavstva, odrekla porezne ovlasti koju je ranije imala nad gubicima koji su se odnosili na „prihode od gospodarskih djelatnosti poslovne jedinice smještene u stranoj državi [koji su] sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzeti od poreza na prihod“ [46].

74. Prema tome, budući da ne može biti poreznih pogodnosti ako nema ovlasti oporezivanja [47], situacija društva poput Timac Agro ne čini mi se usporedivom sa situacijom društva sa sjedištem u Njemačkoj i koje ima stalnu poslovnu jedinicu u toj istoj državi članici.

75. Nadalje, uzevši u obzir raspodjelu ovlasti oporezivanja predviđenu njemačko-austrijskim ugovorom, ne vidim koja bi pravila Savezna Republika Njemačka mogla predvidjeti za osiguranje cilja odbijanja gubitaka, a taj je, prema mišljenju njemačke vlade, *privremeno* poboljšavanje njezine likvidnosne situacije. Budući da se ne oporezuje moguća kasnija dobit poslovne jedinice koja je ostvarila gubitke dok je imala sjedište na austrijskom području, situacije nisu usporedive.

76. U izostanku objektivno usporedivih situacija zakonodavstvo poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana [48].

b) Podredno: postojanje opravdanja

77. Međutim, u slučaju da Sud zaključi da su situacije usporedive i da postoji ograničenje, smatrao bih ga opravdanim.

78. Naime, Sud je već bio pozvan da odluči o mehanizmu općeg isključivanja gubitaka u presudi Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). U tom predmetu je sud koji je uputio zahtjev želio saznati protivi li se članku 49. UFEU-a nacionalni porezni sustav koji isključuje mogućnost rezidentnog društva da, prilikom određivanja svoje dobiti i izračuna svojih oporezivih prihoda, istakne gubitke koje je stalna poslovna jedinica koja mu pripada imala u drugoj državi članici, iako navedeni porezni sustav daje takvu mogućnost za gubitke koje je imala stalna rezidentna poslovna jedinica.

79. Međutim, Sud je u toj presudi zauzeo stajalište da su važni razlozi u općem interesu koji su vezani uz nužnost, s jedne strane, osiguranja raspodjele ovlasti oporezivanja između predmetnih država članica i, s druge strane, sprječavanja rizika dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka bili utemeljeni [49].

46 — Članak 2.a stavak 3. prva rečenica EStG-a u verziji koja je primjenjiva na porezna razdoblja 1997. i 1998.

47 — Prema načelima navedenima u točki 24. presude Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) i prethodno primijenjenima u presudi Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Različit tretman u stvarnosti proizlazi iz „ovlasti [država članica] da među sobom definiraju kriterije raspodjele ovlasti oporezivanja kako bi uklonile dvostruko oporezivanje“ (presuda Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221, t. 30.), pri čemu raspodjela te ovlasti obvezatno dolazi prije izvršavanja ovlasti oporezivanja.

49 — Presuda Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 30. do 37.).

80. Sud je također smatrao da je ta vrsta poreznog sustava bila namijenjena upravo za osiguranje ostvarivanja gore navedenih ciljeva [50] i da je bila proporcionalna [51] s obzirom na to da predmetno društvo nije dokazalo da je njegovo društvo kći nerezident iscrpilo mogućnosti uzimanja u obzir gubitaka nastalih u državi članici gdje je bilo smješteno na temelju predmetnog poreznog razdoblja kao i na temelju prijašnjih poreznih razdoblja i s obzirom na to da nije postojala mogućnost da se gubici navedenog društva kćeri uzmu u obzir u navedenoj državi na temelju budućih razdoblja [52].

81. Sud je iz toga zaključio da se „članak [49. UFEU-a] ne protivi tome da se od oporezive osnovice društva sa sjedištem u državi članici ne mogu odbiti gubici nastali u stalnoj poslovnoj jedinici koju ima i koja je smještena u nekoj drugoj državi članici s obzirom na to da su prihodi te stalne poslovne jedinice, na temelju ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, oporezovani u potonjoj državi članici u kojoj se navedeni gubici mogu uzeti u obzir u okviru oporezivanja prihoda te stalne poslovne jedinice na temelju budućih razdoblja“ [53].

82. Valja utvrditi da se svi elementi koji su doveli do tog zaključka nalaze i u sustavu o kojem je riječ u glavnom postupku i da odgovor Suda treba biti istovjetan.

V – **Zaključak**

83. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da Sud na prethodna pitanja koja je uputio Finanzgericht Köln odgovori na sljedeći način:

„1. Članku 49. UFEU-a ne protivi se nacionalni porezni sustav koji, nakon što je priznao uzimanje u obzir gubitaka koje je ostvarila stalna poslovna jedinica smještena u državi članici različitoj od one u kojoj je smješteno društvo uz koju je stalna poslovna jedinica vezana, predviđa, radi izračuna poreza na prihod tog društva, porezno uračunavanje navedenih gubitaka zbog prijenosa te stalne poslovne jedinice drugom društvu kapitala koje pripada istoj grupi kao i prenositelj.

2. Članku 49. UFEU-a ne protivi se nacionalni porezni sustav koji ne dopušta da rezidentno društvo od svoje porezne osnovice odbije gubitke koji se vežu uz stalnu poslovnu jedinicu koja mu pripada i koja je smještena u drugoj državi članici ako su, prema sporazumu o izbjegavanu dvostrukog oporezivanja, prihodi te stalne poslovne jedince izuzeti u prvoj državi članici i oporezivi u drugoj.“

50 — *Ibidem* (t. 43.).

51 — *Ibidem* (t. 53.).

52 — Da podsjetim, radi se o uvjetima iz točaka 55. i 56. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763).

53 — Presuda Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 54. i izreka).