Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

22. studenoga 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Slobodno kretanje kapitala – Porez po odbitku na bruto iznos dividendi nacionalnog podrijetla koje su isplaćene nerezidentnim društvima – Odgoda oporezivanja dividendi isplaćenih rezidentnom društvu u slučaju da je tijekom poreznog razdoblja nastao gubitak – Različit tretman – Opravdanje – Usporedivost – Uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje među državama članicama – Učinkovitost naplate poreza – Proporcionalnost – Diskriminacija”

U predmetu C-575/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 20. rujna 2017., koju je Sud zaprimio 28. rujna 2017., u postupku

Sofina SA,

Rebelco SA,

Sidro SA

protiv

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: K. Lenaerts, predsjednik Suda, u svojstvu predsjednika petog vijeća, F. Biltgen i E. Levits (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: R. Schiano, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 25. lipnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Sofinu SA, C. Valentin, *avocat*,

– za francusku vladu, D. Colas, A. Alidière i E. de Moustier, u svojstvu agenata,

– za belgijsku vladu, P. Cottin i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: francuski

– za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

– za nizozemsku vladu, M. K. Bulterman, M. H. S. Gijzen, J. Langer i J. M. Hoogveld, u svojstvu agenata,

– za švedsku vladu, A. Falk, H. Shev, C. Meyer-Seitz, L. Zettergren i A. Alriksson, u svojstvu agenata,

– za vladu Ujedinjene Kraljevine, Z. Lavery, u svojstvu agenta, uz asistenciju J. Rivetta, *barrister*,

– za Europsku komisiju, N. Gossement i W. Roels, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. kolovoza 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. i 65. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društava Sofina SA, Rebelco SA i Sidro SA, osnovanih u skladu s belgijskim pravom, s jedne strane, i ministre de l'Action et des Comptes publics (ministar javne uprave i javnih financija, Francuska), s druge strane, zbog odbijanja potonjeg da im vrati porez po odbitku kojim su oporezovane dividende koje su im isplaćene od 2008. do 2011.

Pravni okvir

Francusko pravo

3 U skladu s člankom 38. stavkom 1. code général des impôts (Opći porezni zakonik, u daljnjem tekstu: CGI):

„[…] [o]poreziva dobit je neto dobit koja se određuje prema cjelokupnom prihodu od svih transakcija koje je poduzetnik obavio, uključujući osobito ustupanje bilo kakve imovine tijekom ili na kraju transakcije."

4 Članak 39. stavak 1. CGI-ja određuje:

„Neto dobit utvrđuje se po odbitku svih troškova […]"

5 Članak 119. *bis* stavak 2. CGI-ja predviđa da se za prihode iz članaka 108. do 117. *bis* CGI-ja porez određuje po odbitku kada se isplaćuju osobama koje nisu porezni rezidenti niti imaju svoje sjedište u Francuskoj, pri čemu je stopa tog poreza utvrđena u članku 187. navedenog zakonika.

6 Dividende su među prihodima koji se spominju u člancima 108. do 117. *bis* CGI-ja.

7 U verziji primjenjivoj na činjenice iz glavnog postupka člankom 187. stavkom 1. CGI-ja utvrđena je stopa poreza po odbitku u visini od 25 %.

8 U verziji primjenjivoj do 21. rujna 2011. članak 209. stavak 1. treći podstavak CGI-ja određivao je:

„[…] [U] slučaju gubitka pretrpljenog tijekom poreznog razdoblja, taj se gubitak smatra izdatkom sljedećeg poreznog razdoblja i odbija od dobiti ostvarene tijekom navedenog poreznog razdoblja. Ako ta dobit nije dovoljna da se odbitak izvrši u cijelosti, preostali dio gubitka prenosi se u sljedeća porezna razdoblja."

9 Od 21. rujna 2011. članak 209. stavak 1. treći podstavak CGI-ja glasi kako slijedi:

„[…] [U] slučaju gubitka pretrpljenog tijekom poreznog razdoblja, taj se gubitak smatra izdatkom sljedećeg poreznog razdoblja i odbija od dobiti ostvarene tijekom navedenog poreznog razdoblja najviše do iznosa od 1 000 000 [eura], uvećanog za 60 % od iznosa koji odgovara oporezivoj dobiti navedenog poreznog razdoblja i koji prelazi ovaj prvi iznos. Ako ta dobit nije dovoljna da se odbitak izvrši u cijelosti, preostali dio gubitka prenosi se pod istim uvjetima u sljedeća porezna razdoblja. Isto vrijedi za dio gubitka koji se na temelju prve rečenice ovog podstavka ne priznaje kao odbitak."

Francusko-belgijski ugovor

10 Članak 15. stavci 1. i 2. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i uspostavljanju pravila za uzajamnu upravnu i pravnu pomoć u području poreza na dohodak između Francuske i Belgije, potpisanog 10. ožujka 1964. u Bruxellesu, kako je naknadno izmijenjen 15. veljače 1971., 8. veljače 1999., 12. prosinca 2008. i 7. srpnja 2009. (u daljnjem tekstu: Francusko-belgijski ugovor), određuje:

„1. Dividende koje potječu iz jedne države ugovornice i koje su isplaćene rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici.

2. Međutim, podložno odredbama stavka 3., te se dividende mogu u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje isplaćuje dividende oporezivati prema zakonodavstvu te države, ali tako utvrđen porez ne smije prelaziti:

(a) 10 [%] bruto iznosa dividendi ako je primatelj društvo koje je isključivi vlasnik barem 10 [%] kapitala društva isplatitelja dividendi od početka zadnje zaključene poslovne godine tog društva prije isplate;

(b) 15 [%] bruto iznosa dividendi u ostalim slučajevima.

Ovaj se stavak ne odnosi na oporezivanje dobiti društva koja služi za isplatu dividendi."

11 Članak 19.A Francusko-belgijskog ugovora osobito propisuje:

„Dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

A. Kad je riječ o Belgiji:

1. Dohoci i prihodi od financijske imovine obuhvaćeni sustavom definiranim člankom 15. stavcima 2. do 4., koji su u Francuskoj stvarno oporezovani porezom po odbitku i koje stječu društva koja su rezidenti u Belgiji, a koja su po toj osnovi porezni obveznici poreza na dobit, oslobođeni su, zbog plaćanja francuskog poreza po odbitku na prihode od kapitala po uobičajenoj stopi na njihov neto iznos, od plaćanja poreza na dobit i poreza na raspodjelu dividendi pod uvjetima predviđenima nacionalnim belgijskim zakonodavstvom.

[…]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Društvima Sofina, Rebelco i Sidro od 2008. do 2011. isplaćene su dividende po osnovi njihovih udjela u francuskim društvima.

13 Primjenom članka 119. *bis* stavka 2. CGI-ja u vezi s člankom 15. stavkom 2. Francusko-belgijskog ugovora, te su dividende bile oporezovane po odbitku, i to po stopi od 15 %.

14 Budući da su porezna razdoblja od 2008. do 2011. tužitelji u glavnom postupku zaključili s negativnim rezultatom, oni su francuskoj poreznoj upravi uputili prigovore radi povrata poreza po odbitku naplaćenog po osnovi dividendi isplaćenih tijekom tih poreznih razdoblja.

15 Budući da su ti prigovori odbijeni, tužitelji u glavnom postupku pokrenuli su postupke pred nadležnim sudovima, koji ni u prvom stupnju ni po žalbi nisu prihvatili njihove zahtjeve za povrat.

16 Tužitelji u glavnom postupku stoga su podnijeli žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

17 Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska) utvrdio je, kao prvo, da primjena poreza po odbitku isključivo na dividende isplaćene nerezidentnim društvima koja posluju s gubitkom po osnovi njihova udjela u rezidentnim društvima dovodi ta društva u nepovoljan financijski položaj u odnosu na rezidentna društva koja posluju s gubitkom. Navedeni sud, međutim, želi doznati bi li takva okolnost sama po sebi predstavljala razliku u tretmanu koju karakterizira ograničenje slobodnog kretanja kapitala, a koje je u načelu zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

18 Pod pretpostavkom da nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku čini takvo ograničenje, Conseil d'État (Državno vijeće) pita se, kao drugo, ne bi li se navedeno ograničenje moglo opravdati s obzirom na cilj tog propisa, to jest da se osigura učinkovitost naplate poreza.

19 Kao treće i podredno, u slučaju da treba prihvatiti načelo poreza po odbitku o kojem je riječ u ovom slučaju, taj sud želi doznati, s jedne strane, može li okolnost da je rezidentno društvo koje je poslovalo s gubitkom i koje prestaje poslovati zbog tog prestanka poslovanja *de facto* oslobođeno od plaćanja poreza na dividende koje su mu bile isplaćivane tijekom poreznih razdoblja u kojima je poslovalo s gubitkom utjecati na ispitivanje usklađenosti nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku s člancima 63. i 65. UFEU-a.

20 S druge strane, Conseil d'État (Državno vijeće) navodi da bi razlike u načinima izračuna osnovice za oporezivanje dividendi ovisno o tome je li društvo kojem se one isplaćuju rezident ili nije također mogle predstavljati ograničenje slobodnog kretanja kapitala. Naime, dok se porez po odbitku predviđen u članku 119. *bis* CGI-ja obračunava na bruto iznos dividendi, troškovi povezani sa samim primitkom dividendi mogu se odbiti od osnovice za oporezivanje radi izračuna poreza na dividende isplaćene rezidentnom društvu.

21 U tim je okolnostima Conseil d'État (Državno vijeće) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članke [63. i 65. UFEU-a] tumačiti na način da nepovoljan financijski položaj koji proizlazi iz primjene poreza po odbitku na dividende isplaćene nerezidentnim društvima koja su poslovala s gubitkom, dok se rezidentnim društvima koja posluju s gubitkom iznos primljenih dividendi ne oporezuje sve do poreznog razdoblja u kojem ona ponovno, ako uopće, počnu poslovati s dobiti, predstavlja sâm po sebi razliku u tretmanu koja karakterizira ograničenje slobodnog kretanja kapitala?

2. Treba li eventualno ograničenje slobodnog kretanja kapitala navedeno u prethodnom pitanju, u pogledu zahtjeva koji proizlaze iz članaka [63. i 65. UFEU-a], smatrati opravdanim potrebom osiguranja učinkovite naplate poreza s obzirom na to da nerezidentna društva ne podliježu nadzoru francuske porezne uprave ili pak potrebom očuvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje između država članica?

3. Ako se primjena spornog poreza na odbitak u načelu može prihvatiti u pogledu slobodnog kretanja kapitala:

   – protivi li se tim odredbama ubiranje poreza po odbitku na dividende koje rezidentno društvo isplaćuje nerezidentnom društvu druge države članice koje posluje s gubitkom kad potonje prestane obavljati svoju djelatnost a da nije ponovno počelo ostvarivati dobit, dok se rezidentnom društvu koje se nalazi u toj situaciji stvarno ne oporezuje iznos tih dividendi?

   – treba li te odredbe tumačiti na način da bi, u slučaju primjene poreznih pravila koja različito tretiraju dividende prema tome isplaćuju li se rezidentima ili nerezidentima, valjalo usporediti stvarno porezno opterećenje koje u odnosu na te dividende podnosi svako od njih kako bi se ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje proizlazi iz činjenice da ta pravila samo u odnosu na nerezidente isključuju odbitak troškova koji su izravno povezani sa samim primitkom dividendi, moglo smatrati opravdanim razlikom u stopi između poreza koji se rezidentima ubire prema pravilima općeg propisa na temelju sljedećeg poreznog razdoblja i poreza po odbitku na dividende koje su isplaćene nerezidentima kad ta razlika kompenzira, u odnosu na iznos plaćenog poreza, razliku u poreznoj osnovici?”

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje te prvi dio trećeg pitanja

22 Svojim prvim i drugim pitanjem te prvim dijelom trećeg pitanja, koje valja razmotriti zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članke 63. i 65. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se dividende koje isplaćuje rezidentno društvo oporezuju po odbitku kada se isplaćuju nerezidentnom društvu, dok, kad se isplaćuju rezidentnom društvu, do njihova oporezivanja, prema pravilima općeg propisa o porezu na dobit, dolazi na kraju poreznog razdoblja tijekom kojeg su isplaćene samo pod uvjetom da je to društvo tijekom tog razdoblja poslovalo s dobitkom, pri čemu do takvog oporezivanja uopće i ne mora doći ako navedeno društvo prestane poslovati a da od isplate tih dividendi nije ostvarilo dobitak.

Postojanje ograničenja slobodnog kretanja kapitala u smislu članka 63. stavka 1. UFEU-a

23 Iz sudske prakse Suda proizlazi da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve naravi da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u nekoj državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presude od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 15.; od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 44. i od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 27.).

24 Konkretnije, nepovoljan tretman u jednoj državi članici dividendi uplaćenih nerezidentnim društvima u odnosu na tretman rezerviran za dividende rezidentnih društava može odvratiti društva sa sjedištem u državi članici različitoj od navedene od ulaganja u tu državu članicu i, slijedom navedenog, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, načelno zabranjeno člankom 63. UFEU-a (presuda od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 28. i navedena sudska praksa).

25 Na temelju zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, društva koja imaju udjele u društvu sa sjedištem u Francuskoj, kada se radi o dividendama koje im se po toj osnovi isplaćuju, podliježu dvama različitim sustavima oporezivanja, čija primjena ovisi o tome imaju li svojstvo rezidenta ili nerezidenta na državnom području te države članice.

26 Naime, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se na dividende koje je francusko društvo isplatilo nerezidentnim društvima na temelju članka 119. *bis* stavka 2. CGI-ja plaća porez po odbitku od 25 % njihova bruto iznosa, pri čemu se taj postotak ipak može smanjiti na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, neovisno o njihovim financijskim rezultatima. Kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, dividende koje su isplaćene tužiteljima u glavnom postupku oporezovane su porezom po odbitku od 15 % u skladu s takvim ugovorom, to jest Francusko-belgijskim ugovorom.

27 Nasuprot tomu, dividende koje su isplaćene rezidentnom društvu sastavni su dio njegove porezne osnovice i podliježu pravilima općeg propisa, to jest porezu na dobit u visini od 33,33 % u skladu s člankom 38. CGI-ja. U slučaju poslovanja s gubitkom po završetku predmetnog poreznog razdoblja, članak 209. stavak 1. treći podstavak CGI-ja, u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku, propisivao je odgodu tog oporezivanja za kasnije porezno razdoblje u kojem bi se poslovalo s dobitkom, pri čemu se registrirani gubici koji se mogu prenijeti u sljedeće porezno razdoblje odbijaju do visine iznosa isplaćenih dividendi.

28 Iz toga proizlazi da, dok se dividende isplaćene nerezidentnom društvu trenutačno i konačno oporezuju, oporezivanje dividendi isplaćenih rezidentnom društvu ovisi o njegovoj neto dobiti ili gubitku. Stoga, ako se posluje s gubitkom, oporezivanje tih dividendi ne samo da je odgođeno za kasnije porezno razdoblje, dajući financijsku prednost rezidentnom društvu, nego je usto zbog toga neizvjesno, s obzirom na to da do tog oporezivanja neće doći ako rezidentno društvo prestane poslovati prije nego što počne poslovati s dobitkom.

29 Međutim, kao prvo, uskraćivanje financijske prednosti u prekograničnom kontekstu, a koja se dodjeljuje u istovjetnim okolnostima na nacionalnom teritoriju, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala (vidjeti analogijom presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 33. i od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 59.).

30 Kao drugo, ocjena postojanja eventualnog nepovoljnog tretmana dividendi isplaćenih nerezidentnim društvima mora se provoditi za svako porezno razdoblje pojedinačno (presuda od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 41.).

31 Budući da se dividende koje su isplaćene nerezidentnom društvu oporezuju prilikom njihove isplate, kako bi se usporedilo porezno opterećenje koje se nameće takvim dividendama i ono koje se nameće dividendama isplaćenima rezidentnom društvu, valja uzeti u obzir porezno razdoblje u kojem su dividende isplaćene.

32 Međutim, treba utvrditi da takvo opterećenje odgovara nuli kada rezidentno društvo takvo razdoblje završi s gubitkom.

33 Kao treće, takva odgoda oporezivanja imat će značajke konačnog oslobođenja dividendi isplaćenih rezidentnom društvu ako ono do prestanka svojeg poslovanja više ne bude poslovalo s dobitkom.

34 Slijedom toga, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku može dati prednost rezidentnim društvima koja posluju s gubitkom, s obzirom na to da im donosi barem financijsku prednost, odnosno oslobođenje od plaćanja poreza u slučaju prestanka poslovanja, dok se nerezidentna društva trenutačno i konačno oporezuju neovisno o svojem rezultatu.

35 Francuska vlada u tom pogledu podsjeća na to da dividende isplaćene nerezidentnom društvu, na temelju zajedničke primjene članka 119. *bis* stavka 2. CGI-ja i članka 15. Francusko-belgijskog ugovora, podliježu poreznom opterećenju od 15 %, dok one isplaćene rezidentnom društvu, na temelju članka 38. CGI-ja, podliježu poreznom opterećenju od 33,33 %.

36 Međutim, u tom pogledu treba naglasiti da sama okolnost da se dividende isplaćene nerezidentnom društvu oporezuju u Francuskoj po odbitku po stopi od 15 % ne sprečava Kraljevinu Belgiju da isto tako oporezuje te iste dividende, na temelju ovlasti za oporezivanje koja joj je priznata člankom 15. stavkom 1. Francusko-belgijskog ugovora, u granicama predviđenima njegovim člankom 19.A stavkom 1.

37 Usto, okolnost navedena u točki 35. ove presude u svakom slučaju ne može otkloniti činjenicu da se s dividendama isplaćenima nerezidentnom društvu nepovoljnije postupa.

38 Naime, s jedne strane, nepovoljan porezni tretman protivan nekoj od temeljnih sloboda nije moguće smatrati spojivim s pravom Unije na temelju eventualnog postojanja drugih pogodnosti (presude od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 24. i navedena sudska praksa i od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 32.).

39 S druge strane, nepovoljnija porezna stopa na koju se poziva francuska vlada kad je riječ o dividendama isplaćenima rezidentnom društvu u svakom slučaju nije relevantna, s obzirom na to da su te dividende oslobođene od obveze plaćanja dugovanog poreza kada rezidentno društvo prestane poslovati a da nakon isplate navedenih dividendi nije poslovalo s dobitkom. Međutim, presuđeno je da se okolnost da nacionalni propis dovodi nerezidente u nepovoljan položaj ne može nadomjestiti činjenicom da u drugim situacijama taj isti propis ne mora pogađati nerezidente u odnosu na rezidente (presude od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, t. 23. i od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 38.).

40 Takva razlika u poreznom tretmanu dividendi ovisno o mjestu rezidentnosti društava kojima se one isplaćuju može odvratiti, s jedne strane, nerezidentna društva od ulaganja u društva koja imaju sjedište u Francuskoj i, s druge strane, ulagače koji su rezidenti u Francuskoj da steknu udjele u nerezidentnim društvima.

41 Iz toga slijedi da nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je u načelu zabranjeno člankom 63. stavkom 1. UFEU-a.

42 Valja, međutim, razmotriti može li se to ograničenje opravdati s obzirom na odredbe UFEU-a.

Postojanje opravdanja za ograničavanje slobodnog kretanja kapitala na temelju članka 65. UFEU-a

43 Francuska vlada ističe da, ako nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja ograničenje, s jedne strane, postoji objektivna razlika u položajima rezidentnih i nerezidentnih društava i, s druge strane, taj je propis opravdan potrebom osiguranja naplate poreza i odgovara raspodjeli ovlasti za oporezivanje između države članice u kojoj je porezni obveznik rezident i one iz koje potječu dividende.

44 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, „[o]dredbe članka 63. [UFEU-a] ne dovode u pitanje pravo država članica […] da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala”.

45 Ta se odredba, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti u smislu da je svako porezno zakonodavstvo koje uključuje razlikovanje poreznih obveznika prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s Ugovorom. Naime, sama iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a ograničena je stavkom 3. istog članka, prema kojem nacionalne odredbe iz tog stavka 1. „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]” (presuda od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 63.).

46 Stoga valja razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se nacionalni porezni propis mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, razlika u postupanju koja iz toga proizlazi treba se odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili treba biti opravdana važnim razlogom od općeg interesa (presuda od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 64.).

– *Usporedivost predmetnih položaja*

47 U skladu sa sudskom praksom Suda, od trenutka kad država, jednostrano ili ugovorom, podvrgne porezu na dohodak ne samo porezne obveznike rezidente nego i porezne obveznike nerezidente za dividende koje primaju od društva rezidenta, položaj tih poreznih obveznika nerezidenata približava se onomu poreznih obveznika rezidenata (presude od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 56. i od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 67. i navedena sudska praksa).

48 Pozivajući se na presudu od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762), francuska, belgijska i njemačka vlada te vlada Ujedinjene Kraljevine tvrde, međutim, da je propis kojim se predviđaju isključivo načini naplate poreza koji se razlikuju ovisno o sjedištu društva koje ostvaruje prihod opravdan zbog objektivno različitog položaja u kojem se nalaze rezidentna i nerezidentna društva.

49 Stoga primjena različitih tehnika naplate poreza ovisno o rezidentnosti društva kojem se isplaćuju dividende odražava objektivno različite položaje u kojima se nalaze nerezidentna društva u odnosu na rezidentna, pri čemu Francuska Država prema nerezidentnim društvima postupa kao država iz koje potječu dividende, a ne kao država koje je rezident osoba kojoj su te dividende isplaćene, što ograničava njezinu sposobnost naplate poreza kad je riječ o potonjim društvima i opravdava primjenu poreza po odbitku na dividende koje su im isplaćene.

50 Ta se argumentacija, međutim, ne može prihvatiti.

51 Iako je Sud u točki 41. presude od 22. prosinca 2008., Truck Center (C-282/07, EU:C:2008:762) presudio da se različito postupanje koje se sastoji od primjene različitih tehnika oporezivanja ovisno o rezidentnosti poreznog obveznika odnosi na položaje koji nisu objektivno usporedivi, on je ipak u točkama 43. i 44. navedene presude pojasnio da su dohoci o kojima je bila riječ u predmetu u kojem je donesena ta presuda bili oporezovani neovisno o tome je li bila riječ o dohocima rezidentnog ili nerezidentnog poreznog obveznika.

52 Međutim, kao što to proizlazi iz točke 33. ove presude, nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku ne predviđa samo različite načine naplate poreza ovisno o rezidentnosti društva kojem se isplaćuju dividende nacionalnog podrijetla, već može dovesti do toga da se oporezivanje dohodaka od dividendi odgodi za kasnije razdoblje u slučaju da rezidentno društvo posluje s gubitkom odnosno do

oslobođenja od plaćanja poreza u slučaju prestanka poslovanja, ako ono opet ne počne poslovati s dobitkom (vidjeti analogijom presudu od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 43.).

53 Stoga, budući da navedeni propis rezidentnim društvima koja posluju s gubitkom donosi znatnu poreznu prednost koju nemaju nerezidentna društva koja posluju s gubitkom, ne može se tvrditi da je različito postupanje prilikom oporezivanja dividendi ovisno o tome isplaćuju li se rezidentnom ili nerezidentnom društvu ograničeno na načine naplate poreza.

54 Iz toga proizlazi da to različito postupanje nije opravdano objektivno različitim položajima.

– Opravdanje koje se temelji na uravnoteženoj raspodjeli ovlasti za oporezivanje među državama članicama

55 Francuska vlada tvrdi da je porez po odbitku kojim se oporezuju samo dividende isplaćene nerezidentnom društvu jedina tehnika koja Francuskoj Državi omogućuje oporezivanje tih dohodaka a da pritom ne smanji svoje porezne prihode zbog poslovanja s gubitkom do kojeg je došlo u drugoj državi članici.

56 U tom pogledu Sud je priznao da je očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama legitiman cilj te da, u nedostatku mjera ujednačavanja ili usklađivanja koje donosi Europska unija, države članice ostaju nadležne odrediti, sporazumno ili jednostrano, kriterije podjele svoje nadležnosti oporezivanja (presuda od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 35.).

57 Takvo opravdanje može se prihvatiti osobito zato što je cilj predmetnog sustava spriječiti postupanja koja bi mogla ugroziti pravo države članice na izvršavanje porezne nadležnosti u pogledu djelatnosti koje se obavljaju na njezinu državnom području (presuda od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 77.).

58 U ovom slučaju Francuska Država odabrala je oporezivati porezom po odbitku dividende isplaćene nerezidentnom društvu po stopi utvrđenoj u ugovoru o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, iako tako ne oporezuje dividende isplaćene rezidentnom društvu koje posluje s gubitkom.

59 Međutim, u glavnom predmetu odgoda oporezivanja dividendi isplaćenih nerezidentnom društvu koje posluje s gubitkom ne znači da Francuska Država mora odustati od svojeg prava na oporezivanje dohotka koji je ostvaren na njezinu državnom području. Naime, dividende koje isplaćuje rezidentno društvo oporezovat će se kada nerezidentno društvo počne poslovati s dobitkom u kasnijem poreznom razdoblju, kao što je to slučaj s rezidentnim društvom koje doživi sličan razvoj događaja.

60 Doista, ako se ispostavi da nerezidentno društvo, prije nego što je prestalo poslovati, nije počelo ponovno poslovati s dobitkom, dohoci od dividendi bit će stvarno oslobođeni od oporezivanja, dovodeći tako do poreznih gubitaka za državu članicu oporezivanja.

61 Međutim, s jedne strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da se smanjenje poreznih prihoda ne može smatrati važnim razlogom u općem interesu na koji se može pozvati radi opravdanja mjere načelno protivne nekoj temeljnoj slobodi (presuda od 20. listopada 2011., Komisija/Njemačka, C-284/09, EU:C:2011:670, t. 83.).

62 S druge strane, ako se države članice koriste slobodom oporezivanja dohodaka ostvarenih na svojem državnom području, dužne su poštovati načelo jednakog postupanja i slobode kretanja zajamčene primarnim pravom Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 36.).

63 Međutim, francuska vlada ne može tvrditi da gubitak poreznih prihoda vezanih uz oporezivanje dividendi isplaćenih nerezidentnim društvima u slučaju prestanka njihova poslovanja može opravdati oporezivanje tih dohodaka po odbitku, kad je riječ samo o tim društvima, premda Francuska Država na takve gubitke pristaje kada rezidentna društva prestanu poslovati a da nisu počela ponovno poslovati s dobitkom.

64 U tim okolnostima ne može se prihvatiti opravdanje za nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku koje se odnosi na potrebu očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama.

– *Opravdanje koje se temelji na učinkovitosti naplate poreza*

65 Francuska vlada tvrdi i da je oporezivanje dividendi isplaćenih nerezidentnom društvu porezom po odbitku legitimno i prikladno sredstvo osiguranja poreznog tretmana dohodaka osobe koja ima poslovni nastan izvan države oporezivanja i izbjegavanja toga da ti dohoci ne budu oporezovani u državi iz koje potječu.

66 Porez po odbitku kojim se oporezuju dividende isplaćene nerezidentnim društvima omogućuje smanjenje administrativnog opterećenja uzrokovanog obvezom tih društava da na kraju poreznog razdoblja francuskoj poreznoj upravi podnesu poreznu prijavu.

67 U tom pogledu Sud je presudio da je potreba osiguranja učinkovite naplate poreza legitiman cilj kojim se može opravdati ograničenje temeljnih sloboda, pod uvjetom, međutim, da primjena takvog ograničenja bude prikladna za ostvarenje cilja koji se nastoji postići i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti u tom smislu presudu od 13. srpnja 2016., Brisal i KBC Finance Ireland, C-18/15, EU:C:2016:549, t. 39.).

68 Nadalje, presuđeno je da postupak oporezivanja po odbitku predstavlja legitimno i prikladno sredstvo za osiguravanje poreznog tretmana dohodaka poreznog obveznika koji ima poslovni nastan izvan države oporezivanja (presuda od 18. listopada 2012., X, C-498/10, EU:C:2012:635, t. 39.).

69 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje proizlazi iz nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, kao što to proizlazi iz točke 34. ove presude, posljedica okolnosti da, suprotno rezidentnim društvima koja posluju s gubitkom, nerezidentna društva koja i sama posluju s gubitkom nemaju pravo na odgodu oporezivanja dividendi koje im se isplaćuju.

70 Međutim, priznanje nerezidentnim društvima prava na tu odgodu nužnim otklanjanjem tog ograničenja ne bi dovelo u pitanje ostvarenje cilja vezanog uz učinkovitu naplatu poreza koji ta društva duguju kada im se isplaćuju dividende rezidentnog društva.

71 Naime, kao prvo, sustav odgode oporezivanja u slučaju poslovanja s gubitkom po svojoj je naravi iznimka od načela oporezivanja tijekom poreznog razdoblja isplate dividendi, tako da se taj sustav ne može primijeniti na većinu društava kojima se isplaćuju dividende.

72 Kao drugo, valja naglasiti da je na nerezidentnim društvima da podnesu relevantne elemente koji poreznim tijelima države članice oporezivanja omogućavaju da utvrde da su ispunjeni uvjeti koje zakon predviđa za stjecanje prava na takvu odgodu.

73 Kao treće, mehanizmi uzajamne pomoći koji postoje među tijelima država članica dovoljni su da državi članici iz koje dividende potječu omoguće da provjeri istinitost elemenata koje su iznijela nerezidentna društva koja žele iskoristiti odgodu oporezivanja dividendi koje su im isplaćene (vidjeti u tom smislu presudu od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 68.).

74 U tom pogledu, s jedne strane, Direktiva Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja i oporezivanja premija osiguranja (SL 1977., L 336, str. 15.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2004/106/EZ od 16. studenoga 2004. (SL 2004., L 359, str. 30.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 96.), stavljenom izvan snage i zamijenjenom Direktivom Vijeća 2011/16/EU od 15. veljače 2011. o administrativnoj suradnji u području oporezivanja i stavljanju izvan snage Direktive 77/799/EEZ (SL 2011., L 64, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 363.), državi članici omogućuje da od nadležnih tijela druge države članice zatraži sve informacije koje joj mogu pomoći pri pravilnom utvrđivanju poreza na dohodak.

75 S druge strane, članak 4. stavak 1. Direktive Vijeća 2008/55/EZ od 26. svibnja 2008. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za određene pristojbe, carine, poreze i druge mjere (SL 2008., L 150, str. 28.), stavljene izvan snage i zamijenjene Direktivom Vijeća 2010/24/EU od 16. ožujka 2010. o uzajamnoj pomoći kod naplate potraživanja vezanih za poreze, carine i druge mjere (SL 2010., L 84, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 2., svezak 17., str. 295.), određuje da „[n]a zahtjev tijela koje je podnositelj zahtjeva, tijelo kojem se upućuje zahtjev dostavlja mu sve korisne informacije za naplatu potraživanja” [neslužbeni prijevod]. Ta direktiva stoga državi članici iz koje potječu dividende omogućuje da od nadležnog tijela države članice rezidentnosti dobije informacije koje su joj potrebne za naplatu poreznog potraživanja koje je nastalo prilikom isplate dividendi.

76 Stoga Direktiva 2008/55 tijelima države članice iz koje potječu dividende nudi okvir suradnje i pomoći koji im omogućuje učinkovitu naplatu poreznog potraživanja u državi članici rezidentnosti (vidjeti u tom smislu presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 78. i od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C-269/09, EU:C:2012:439, t. 70. i 71.).

77 Slijedom toga, priznanje pogodnosti vezane uz odgodu oporezivanja isplaćenih dividendi i nerezidentnim društvima koja posluju s gubitkom imalo bi za posljedicu uklanjanje svih ograničenja slobodnom kretanju kapitala a da se pritom ne sprečava ostvarenje cilja koji se nastoji postići nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku.

78 U tim se okolnostima ne može prihvatiti opravdanje za nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku koje se temelji na učinkovitosti naplate poreza.

79 S obzirom na sva ta razmatranja, na prvo i drugo pitanje te prvi dio trećeg pitanja valja odgovoriti da članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se dividende koje isplaćuje rezidentno društvo oporezuju po odbitku kada se isplaćuju nerezidentnom društvu, dok, kad se isplaćuju rezidentnom društvu, do njihova oporezivanja, prema pravilima općeg propisa o porezu na dobit, dolazi na kraju poreznog razdoblja tijekom kojeg su isplaćene samo pod uvjetom da je to društvo tijekom tog razdoblja poslovalo s dobitkom, pri čemu do takvog oporezivanja uopće i ne mora doći ako navedeno društvo prestane poslovati a da od isplate tih dividendi nije ostvarilo dobitak.

Drugi dio trećeg pitanja

80 Uzimajući u obzir odgovor na prvo i drugo pitanje te prvi dio trećeg pitanja, na drugi dio trećeg pitanja nije potrebno odgovoriti.

Troškovi

81 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članke 63. i 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im se protivi propis države članice poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se dividende koje isplaćuje rezidentno društvo oporezuju po odbitku kada se isplaćuju nerezidentnom društvu, dok, kad se isplaćuju rezidentnom društvu, do njihova oporezivanja, prema pravilima općeg propisa o porezu na dobit, dolazi na kraju poreznog razdoblja tijekom kojeg su isplaćene samo pod uvjetom da je to društvo tijekom tog razdoblja poslovalo s dobitkom, pri čemu do takvog oporezivanja uopće i ne mora doći ako navedeno društvo prestane poslovati a da od isplate tih dividendi nije ostvarilo dobitak.

Potpisi