Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (šesto vijeće)

19. prosinca 2024.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Oporezivanje – Oporezivanje dividendi – Porez po odbitku – Povrat poreza po odbitku odobren primateljima rezidentnih dividendi s negativnim rezultatom nakon poreznog razdoblja primitka dividendi – Nepostojanje povrata poreza po odbitku nerezidentnim primateljima dividendi – Različit tretman – Ograničenje – Usporedivost – Opravdanje”

U predmetu C-601/23,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Visoki sud Baskije, Španjolska), odlukom od 19. rujna 2023., koju je Sud zaprimio 29. rujna 2023., u postupku

Credit Suisse Securities (Europe) Ltd

protiv

Diputación Foral de Bizkaia,

SUD (šesto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, potpredsjednik Suda, u svojstvu predsjednika šestog vijeća, A. Kumin (izvjestitelj) i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: A. M. Collins,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Credit Suisse Securities (Europe) Ltd, S. Paternain Osácar, *abogada*,

– za Diputación Foral de Bizkaia, B. Astorquiza del Val, *letrada*, i M. Durango García, *procuradora*,

– za španjolsku vladu, A. Gavela Llopis, u svojstvu agenta,

* Jezik postupka: španjolski

– za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

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

– za Europsku komisiju, S. Pardo Quintillán i W. Roels, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 63. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Credit Suisse Securities (Europe) Ltd, s jedne strane, i Diputacióna Foral de Bizkaia (Uprava pokrajine Biskaje, Španjolska), s druge strane, zbog toga što je ta uprava odbila zahtjev društva Credit Suisse Securities (Europe) da mu odobri povrat poreza po odbitku primijenjenog na dividende koje su mu isplaćene tijekom 2017.

Pravni okvir

Međunarodno pravo

3 U članku 10. Ugovora između Kraljevine Španjolske i Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza, potpisanog 14. ožujka 2013. u Londonu (u daljnjem tekstu: Španjolsko-britanski ugovor), određuje se:

„1. Dividende koje društvo rezident države ugovornice plaća rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Međutim, takve dividende:

(a) mogu se oporezivati i u državi ugovornici čiji je rezident društvo koje plaća dividende, i to prema zakonima te države, ali ako je stvarni korisnik dividendi rezident druge države ugovornice, tada porez ne smije biti veći od:
(i) 10 % od bruto iznosa dividendi […]

[…]”

4 U članku 22. stavku 2. tog ugovora propisuje se:

„Ne dovodeći u pitanje odredbe zakonodavstva Ujedinjene Kraljevine o uračunavanju poreza koji treba platiti na području koje se nalazi izvan Ujedinjene Kraljevine u porez u Ujedinjenoj Kraljevini, ovisno o slučaju, o izuzeću poreza Ujedinjene Kraljevine na dividende ili dobit stalne poslovne jedinice s područja koje se nalazi izvan Ujedinjene Kraljevine (na koji se ne primjenjuje opće načelo):

(a) španjolski porez koji se na temelju zakonodavstva Kraljevine Španjolske te u skladu s ovim ugovorom mora, izravno ili odbijanjem, platiti na dobit, dohodak ili oporezive prihode ostvarene od izvora u Kraljevini Španjolskoj (isključujući, u slučaju dividendi, porez koji se mora platiti na dobit iz koje se dividende isplaćuju) može se uračunati u porez Ujedinjene Kraljevine koji se obračunava na temelju iste dobiti, dohotka ili oporezivih prihoda na temelju kojih se obračunava španjolski porez;

(b) dividende koje društvo koje je rezident Kraljevine Španjolske isplati društvu rezidentu Ujedinjene Kraljevine izuzete su od poreza u Ujedinjenoj Kraljevini ako se primjenjuje izuzeće i ako su ispunjeni uvjeti za izuzeće predviđeni zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine;

[…]”

Pravo Unije

5 Člankom 63. stavkom 1. UFEU-a određuje se:

„U okviru odredaba određenih ovim poglavljem, zabranjena su sva ograničenja kretanja kapitala među državama članicama te između država članica i trećih zemalja.”

6 U skladu s člankom 65. UFEU-a:

„1. Odredbe članka 63. ne dovode u pitanje pravo država članica:

(a) 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;

[…]

3. Mjere i postupci iz stavaka 1. i 2. ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63.

[…]”

Španjolsko pravo

Pokrajinski zakon 11/2013

7 Članak 68. Norme Foral del Impuesto sobre Sociedades 11/2013 (Pokrajinski zakon 11/2013 o porezu na dobit) od 5. prosinca 2013. (*Boletín Oficial de Bizkaia* br. 238 od 13. prosinca 2013., u daljnjem tekstu: Pokrajinski zakon 11/2013) glasi:

„1. Od iznosa poreza koji se mora platiti mogu se odbiti:

(a) porez po odbitku, osim onog koji se odnosi na dohotke koji nisu uključeni u poreznu osnovicu na temelju odredaba […] ovog pokrajinskog zakona.

[…]

2. Ako ukupan iznos gore navedenih elemenata prelazi iznos dugovanog poreza, porezna uprava po službenoj dužnosti vraća preplaćeni iznos.

[…]”

8 Člankom 130. stavkom 1. Pokrajinskog zakona 11/2013 određuje se:

„Subjekti, […] koji isplaćuju prihode na koje se primjenjuje taj porez dužni su zadržati ili obročno platiti na ime predujma iznos određen uredbom te ga uplatiti u određenim slučajevima i oblicima [Haciendi Foral de Bizcaya (Pokrajinska državna riznica u Biskaji)] […]”

Pokrajinski zakon 12/2013

9 U skladu s člankom 1. Norme Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Pokrajinski zakon 12/2013 o porezu na dohodak nerezidenata) od 5. prosinca 2013. (*Boletín Oficial de Bizkaia* br. 238 od 13. prosinca 2013., u daljnjem tekstu: Pokrajinski zakon 12/2013):

„1. Porez na dohodak nerezidenata izravni je porez koji se primjenjuje na:

(a) prihode koje u Biskaji [Španjolska], u skladu s odredbama ovog pokrajinskog zakona, ostvaruju fizičke ili pravne osobe koje nisu rezidenti na španjolskom državnom području, a tamo posluju bez stalne poslovne jedinice.

[…]

2. Odredbe ovog pokrajinskog zakona primjenjuju se na:

(a) fizičke ili pravne osobe koje nisu rezidentni na španjolskom državnom području i nemaju stalnu poslovnu jedinicu, ali ostvaruju prihode na povijesnom području Biskaje, u skladu s odredbama članka 13. ovog pokrajinskog zakona.

[…]”

10 Člankom 13. stavkom 2. tog zakona određuje se:

„Sljedeći prihodi primljeni ili ostvareni na području Biskaje smatraju se prihodima primljenim bez stalne poslovne jedinice:

[…]

(g) dividende i drugi prihodi od udjela u kapitalu javnih baskijskih subjekata koji su porezno rezidentni u Biskaje te prihodi od udjela u kapitalu privatnih subjekata do iznosa predviđenog u stavku 4. ovog članka.

[…]”

11 Članak 25. stavak 1. tog zakona glasi:

„Iznos poreza dobiva se primjenom sljedećih poreznih stopa na poreznu osnovicu određenu u skladu s prethodnim člankom:

(a) Općenito: 24 %. Međutim, porezna stopa iznosi 19 % za porezne obveznike rezidente u drugoj državi članici Europske unije ili Europskog gospodarskog prostora s kojom postoji djelotvorna razmjena informacija u poreznim pitanjima […].

[…]”

12 Članak 31. istog zakona glasi kako slijedi:

„1. Dužni su plaćati porez po odbitku i uplaćivati predujmove za prihode koje isplaćuju i na koje se primjenjuje taj porez:

(a) subjekti, uključujući subjekte u sustavu raspodjele dobiti, koji su rezidenti na španjolskom državnom području.

[…]

2. Subjekti na koje se primjenjuje ta obveza moraju obustaviti porez po odbitku ili na ime predujma uplatiti iznos jednak onomu koji proizlazi iz primjene odredbi predviđenih ovim pokrajinskim zakonom radi utvrđivanja poreza koji moraju platiti porezni obveznici bez stalne poslovne jedinice ili odredbi predviđenih ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja […].

[…]

3. Subjekti koji su dužni platiti porez po odbitku ili uplatiti predujam obvezuju se izvršiti plaćanje Regionalnoj državnoj riznici [Biskaje], pri čemu ih neispunjavanje te obveze ne može osloboditi obveze plaćanja. […]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

13 Credit Suisse Securities (Europe) je društvo sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini koje nema stalnu poslovnu jedinicu u Španjolskoj. Tijekom 2017. primilo je 2 763 848,73 eura dividendi koje je isplatilo društvo sa sjedištem u Biskaji, koje su u skladu s Pokrajinskim zakonom 12/2013 oporezovane porezom po odbitku. Taj porez po odbitku koji je prvotno bio utvrđen na 19 %, to jest na isti postotak koji se primjenjuje na dividende isplaćene rezidentnim društvima, naposljetku je smanjen na 10 % na temelju Španjolsko-britanskog ugovora.

14 Dana 10. veljače 2021. društvo Credit Suisse Securities (Europe) zatražilo je od Regionalne državne riznice u Biskaji da ispravi samostalno utvrđivanje obveze koje je podnijelo društvo isplatitelj dividendi koje je primijenilo porez po odbitku, tražeći njegov povrat zbog toga što je bila riječ o preplaćenom porezu.

15 Odlukom od 15. veljače 2021. Regionalna državna riznica odbila je taj zahtjev.

16 Dana 18. ožujka 2021. društvo Credit Suisse Securities (Europe) podnijelo je upravnu žalbu Tribunalu Económico-Administrativo Foral de Bizkaia (Pokrajinski porezni sud Biskaje, Španjolska), koji ju je odbio odlukom od 23. veljače 2022.

17 Društvo Credit Suisse Securities (Europe) podnijelo je tužbu u upravnom sporu Tribunalu Superior de Justicia del País Vasco (Visoki sud Baskije, Španjolska), sudu koji je uputio zahtjev.

18 To društvo tvrdi da je tijekom financijske godine 2017. zabilježilo gubitke i stoga nije moglo u državi svojeg sjedišta povratiti iznos naplaćen kao porez po odbitku tako što bi ga pripisalo iznosu poreza koji treba platiti u toj zemlji. Ističe da bi u takvim okolnostima primjena Pokrajinskog zakona 11/2013 dovela do diskriminatornog postupanja. Naime, porez po odbitku koji se na temelju tog pokrajinskog zakona primjenjuje na nerezidentno društvo zamišljen je kao konačni porez, bez mehanizma povrata u slučaju gubitaka koje je pretrpjelo takvo društvo, dok je za rezidentno društvo, na koje se primjenjuje porez na dobit u Biskaji, riječ o predujmu na taj porez koji dovodi do stvarnog oporezivanja samo ako to društvo ima pozitivnu poreznu osnovicu za predmetno porezno razdoblje. Nasuprot tomu, ako je ona negativna, porez po odbitku se vraća.

19 Stoga navedeno društvo smatra da ne može u potpunosti ostvarivati slobodu kretanja kapitala te se u tom pogledu poziva na presude od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943) i od 16. lipnja 2022., ACC Silicones (C-572/20, EU:C:2022:469).

20 Osim toga, to društvo ističe da, u slučaju gubitaka, Španjolsko-britanski ugovor ne omogućava kompenzaciju za naplaćeni porez po odbitku jer članak 22. stavak 2. tog ugovora zahtijeva postojanje oporezive dobiti ili prihoda kako bi se takav porez mogao odbiti. Ujedinjena Kraljevina nije dužna vratiti porez po odbitku naplaćen u Španjolskoj i odobrava samo porezni kredit ako se duguje iznos poreza, pri čemu valja pojasniti da se taj odbitak ne može koristiti ni tijekom sljedećih poreznih razdoblja.

21 Uprava pokrajine Biskaje osporava tu argumentaciju.

22 Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se, u slučaju da društvo koje je porezni rezident u Biskaji isplaćuje dividende, porez po odbitku obračunan po istoj poreznoj stopi primjenjuje i na rezidentna društva primatelje dividende i na nerezidentna društva. Međutim, sustav poreza na dobit osigurava rezidentnom društvu primatelju, na koje se primjenjuje taj porez u Biskaji,

cjelovit povrat poreza po odbitku u slučaju zaključenja poreznog razdoblja o kojem je riječ s gubitkom, dok se za nerezidentna društva taj porez samo hipotetski vraća mogućim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. U ovom slučaju Španjolsko-britanski ugovor ne omogućuje takav povrat za rezidentna društva Ujedinjene Kraljevine.

23 Stoga je, dvojeći o usklađenosti predmetnog poreznog propisa sa slobodnim kretanjem kapitala, Tribunal Superior de Justicia del País Vasco (Visoki sud Baskije) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala, tumačiti na način da mu se protivi to da Kraljevina Španjolska, i konkretnije, fiskalno samostalna pokrajina Biskaja, nerezidentima, unatoč tomu što na njih primjenjuje istu stopu kao i na rezidente, ipak ne vraća porez po odbitku naplaćen zbog isplate dividendi rezidentnog subjekta – pri čemu nerezidenti ne mogu neutralizirati razliku u postupanju primjenom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – dok se rezidentima koji su tijekom poreznog razdoblja također pretrpjeli gubitke u cijelosti vraća navedeni porez?”

Dopuštenost

24 Njemačka vlada dvoji o dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku s obzirom na nepostojanje materijalnih utvrđenja o gubicima koje je društvo Credit Suisse Securities (Europe) navodno pretrpjelo u svojoj zemlji rezidentnosti, to jest u Ujedinjenoj Kraljevini.

25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, samo je na nacionalnom sudu pred kojim se vodi spor u glavnom postupku da ocijeni potrebu za prethodnom odlukom i relevantnost pitanjâ koja postavlja Sudu, a za koja vrijedi pretpostavka relevantnosti. Stoga, ako se postavljeno pitanje odnosi na tumačenje ili valjanost pravila prava Unije, Sud je načelno dužan odlučiti osim ako je očito da traženo tumačenje nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom tog spora, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima kako bi mogao dati koristan odgovor na to pitanje (presuda od 22. veljače 2024., Unedic, C-125/23, EU:C:2024:163, t. 35. i navedena sudska praksa).

26 U ovom slučaju iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da je, prema navodima društva Credit Suisse Securities (Europe), a koje Uprava pokrajine Biskaje ili sud koji je uputio zahtjev nisu osporili, to društvo zabilježilo porezne gubitke tijekom poreznog razdoblja u kojem je naplaćen porez po odbitku jer je iz porezne prijave koju je ono podnijelo za to porezno razdoblje u svojoj zemlji rezidentnosti, Ujedinjenoj Kraljevini, proizašla negativna porezna osnovica.

27 Tako nije očito da tumačenje članka 63. UFEU-a koje je zatražio sud koji je uputio zahtjev nema nikakve veze sa stvarnošću ili predmetom spora u glavnom postupku niti da je problem hipotetske prirode.

28 Stoga je zahtjev za prethodnu odluku dopušten.

O prethodnom pitanju

29 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 63. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi propis koji se primjenjuje u državi članici na temelju kojeg se na dividende koje isplaćuje društvo sa sjedištem u fiskalno samostalnom području te države članice primjenjuje porez po odbitku koji, kada te dividende prima rezidentno društvo koje se oporezuje porezom na dobit na tom fiskalno samostalnom području, vrijedi kao predujam tog poreza i u cijelosti se vraća ako potonje društvo zaključi porezno razdoblje o kojem je riječ s gubitkom, dok nikakav povrat nije predviđen kada navedene dividende prima nerezidentno društvo u istoj situaciji.

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

30 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 (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 23. i sudska praksa).

31 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 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 24. i navedena sudska praksa).

32 Na temelju zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, na društva koja imaju udjele u društvu sa sjedištem u Biskaji, kada je riječ o dividendama koje im se na toj osnovi isplaćuju, primjenjuju se dva različita sustava oporezivanja, čija primjena ovisi o tome imaju li svojstvo rezidenta ili nerezidenta.

33 Naime, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se na dividende koje je društvima nerezidentima isplatilo društvo čiji je porezni domicil uspostavljen u Biskaji na temelju članka 25. stavka 1. točke (a) Pokrajinskog zakona 12/2013 primjenjuje porez po odbitku po stopi od 19 % njihova bruto iznosa, pri čemu se taj postotak ipak može smanjiti na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, i to neovisno o financijskim rezultatima tih nerezidentnih društava. U ovom slučaju, dividende koje su isplaćene društvu Credit Suisse Securities (Europe) oporezovane su porezom po odbitku od 10 % na temelju takvog ugovora, to jest Španjolsko-britanskog ugovora.

34 Nasuprot tomu, iako je točno da se na dividende koje je društvo sa sjedištem u Biskaji isplatilo drugom rezidentnom društvu koje se usto nalazi u istoj situaciji kao i društvo Credit Suisse Securities (Europe) također primjenjuje porez po odbitku u visini od 19 % njihova bruto iznosa, taj porez vrijedi kao predujam poreza na dobit primjenjivog u Biskaji. Ako takvo rezidentno društvo zabilježi gubitke nakon završetka predmetnog poreznog razdoblja i ako stoga ne postoji obveza plaćanja poreza na dobit, porez po odbitku naplaćen na te dividende na ime predujma vraća se, iako ništa takvo nije predviđeno kada se porez po odbitku obračunava na dividende isplaćene nerezidentnim društvima.

35 Iz toga proizlazi da sustav koji se primjenjuje na oporezivanje dividendi koje isplaćuje društvo čija je porezna rezidentnost uspostavljena na povijesnom području Biskaje može pružiti prednost rezidentnom društvu na koje se primjenjuje porez na dobit na tom području u odnosu na nerezidentno društvo ako ta društva porezno razdoblje zaključe s gubitkom (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 28.).

36 U tom pogledu je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri, kad je riječ o dividendama koje je primilo rezidentno društvo, dovodi li takav povrat do oslobođenja tih dividendi od ikakvog poreznog opterećenja ili, kao što se čini da proizlazi iz spisa kojim raspolaže Sud, uključivanje 50 % tih dividendi u poreznu osnovicu rezidentnog društva smanjuje iznos gubitaka koji se mogu prenijeti kao odbitak pozitivnih prihoda kasnijih poreznih razdoblja, što za učinak ima prijenos oporezivanja tih dividendi.

37 U svakom slučaju, kao prvo, uskraćivanje takve prednosti u prekograničnom kontekstu, a koja se dodjeljuje u istovjetnim okolnostima na nacionalnom teritoriju, predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 29. i navedenu sudsku praksu).

38 Kao drugo, ocjena postojanja eventualnog nepovoljnog tretmana dividendi isplaćenih nerezidentnim društvima mora se provoditi za svako porezno razdoblje pojedinačno (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 30. i navedena sudska praksa).

39 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 oporezovanom u Biskaji, valja uzeti u obzir porezno razdoblje u kojem su dividende isplaćene (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 31.).

40 Međutim, u ovom slučaju valja utvrditi da takvo opterećenje odgovara nuli za potonje društvo kada ono takvo razdoblje zaključi s gubitkom.

41 Kao treće, moguća odgoda oporezivanja tih dividendi imat će značajke konačnog oslobođenja ako rezidentno društvo do prestanka poslovanja više ne bude poslovalo s dobitkom (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 33.).

42 Slijedom toga, 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, dok se nerezidentna društva trenutačno i konačno oporezuju neovisno o svojem rezultatu (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 34.).

43 Uprava pokrajine Biskaje i španjolska vlada u tom pogledu podsjećaju na to da se dividende isplaćene nerezidentnom društvu poput Credit Suisse Securities (Europe), na temelju primjene odredbi članka 25. stavka 1. točke (a) Pokrajinskog zakona 12/2013 u vezi s člankom 10. stavkom 2. točkom (a) podtočkom i. Španjolsko-britanskog ugovora, oporezuju po stopi od 10 %, dok se dividende isplaćene rezidentnom društvu oporezuju po stopi od 28 % jer su uključene u poreznu osnovicu poreza na dobit.

44 Međutim, takva okolnost ne može ukloniti nepovoljniji tretman dividendi isplaćenih nerezidentnom društvu.

45 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 (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 38. i navedena sudska praksa).

46 S druge strane, nepovoljnija porezna stopa na koju se pozivaju Uprava pokrajine Biskaje i španjolska vlada kada 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, okolnost da nacionalni propis dovodi nerezidente u nepovoljan položaj ne može se nadomjestiti činjenicom da u drugim situacijama taj isti propis ne mora pogađati nerezidente u odnosu na rezidente (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 39. i navedenu sudsku praksu).

47 Osim toga, valja utvrditi da takva razlika u poreznom tretmanu dividendi ovisno o rezidentnosti društava kojima se isplaćuju te dividende može odvratiti nerezidentna društva od ulaganja u društva sa sjedištem u Biskaji.

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

49 Ipak, valja razmotriti može li se to ograničenje opravdati s obzirom na odredbe UFEU-a.

Postojanje opravdanja ograničenja na temelju članka 65. UFEU-a

50 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, odredbe 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.

51 Ta se odredba, u mjeri u kojoj čini odstupanje 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 UFEU-om. 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 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 45. i navedena sudska praksa).

52 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 se, kako bi se nacionalni porezni propis mogao smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, razlika u postupanju koja iz toga proizlazi treba odnositi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili treba biti opravdana važnim razlogom od općeg interesa (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 46. i navedena sudska praksa).

Usporedivost predmetnih situacija

53 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 (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 47. i navedena sudska praksa).

54 Uprava pokrajine Biskaje te španjolska i njemačka vlada pozivaju se, među ostalim, na presude od 15. svibnja 1997., Futura Participations i Singer (C-250/95, EU:C:1997:239), od 15. veljače 2007., Centro Equestre da Lezíria Grande (C-345/04, EU:C:2007:96) i od 17. rujna 2015., Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608), iz kojih zaključuju da je propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku u skladu s načelom teritorijalnosti i da se nerezidentna društva ne nalaze u situaciji koja je objektivno usporediva s onom rezidentnih društava.

55 Međutim, u tom pogledu valja istaknuti da se na sudsku praksu koja proizlazi iz potonjih presuda već pozivalo u okviru postupka u kojem je donesena presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943). U toj je presudi Sud pak utvrdio postojanje objektivno usporedivih situacija, i to na temelju ustaljene sudske prakse navedene u točki 53. ove presude. Takva ocjena vrijedi i za situacije rezidentnih i nerezidentnih društava o kojima je riječ u glavnom postupku.

56 Stoga se razlika u postupanju koja proizlazi iz propisa o kojem je riječ u glavnom postupku odnosi na objektivno usporedive situacije.

Opravdanje koje se temelji na učinkovitoj naplati poreza

57 Uprava pokrajine Biskaje ističe da je trenutačno naplativa porezna obveza nerezidentnog društva koje prima dividende očito proporcionalna cilju očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, s obzirom na to da se rizik od neplaćanja poreza takvog društva, koje usto nema stalnu poslovnu jedinicu, s vremenom povećava zbog nepostojanja ikakve stvarne i trajne veze između tog društva sa zemljom podrijetla prihoda.

58 Time Uprava pokrajine Biskaje zapravo tvrdi da je ograničenje slobodnog kretanja kapitala o kojem je riječ u glavnom postupku opravdano potrebom osiguranja naplate poreza.

59 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, potreba osiguranja učinkovite naplate poreza legitiman je 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 (presuda od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 67. i navedena sudska praksa).

60 Nadalje, Sud je presudio 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 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 68. i navedena sudska praksa).

61 U tom pogledu valja podsjetiti na to da je ograničenje slobodnog kretanja kapitala koje proizlazi iz propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, kao što to proizlazi iz točke 42. ove presude, posljedica okolnosti da, za razliku od rezidentnih društava koja posluju s gubitkom koja se oporezuju u Biskaji, nerezidentna društva koja i sâma posluju s gubitkom nemaju pravo na povrat poreza po odbitku ni na moguće odgode oporezivanja.

62 Međutim, priznanje nerezidentnim društvima prava na takav tretman 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 sa sjedištem u Biskaji (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 70.).

63 Naime, kao prvo, sustav povrata poreza po odbitku u slučaju poslovanja s gubitkom po svojoj je naravi iznimka od načela oporezivanja tijekom poreznog razdoblja isplate dividendi, tako da se taj sustav po svojoj prirodi ne može primijeniti na većinu društava kojima se isplaćuju dividende, nego samo na ona koja bilježe gubitke (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 71.).

64 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 povrat poreza po odbitku (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 72.).

65 Kao treće, i s obzirom na razmatranja Suda u točkama 74. do 76. presude od 22. studenoga 2018., Sofina i dr. (C-575/17, EU:C:2018:943), 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 povrat poreza po odbitku (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 73.).

66 Slijedom toga, priznanje pogodnosti vezane uz izvršen povrat poreza po odbitku i 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 (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 77.).

67 U tim se okolnostima ne može prihvatiti opravdanje za propis o kojem je riječ u glavnom postupku koje se temelji na učinkovitoj naplati poreza.

Opravdanje koje se temelji na uravnoteženoj raspodjeli ovlasti oporezivanja među državama članicama i na sprečavanju opasnosti od dvostrukog uračunavanja gubitaka

68 Njemačka vlada ističe da, iako je na temelju Španjolsko-britanskog ugovora Kraljevina Španjolska ovlaštena oporezivati dividende koje rezidentna društva isplaćuju društvima sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini, njihove gospodarske djelatnosti u preostalom dijelu potpadaju pod ovlasti oporezivanja Ujedinjene Kraljevine. Stoga propis o kojem je riječ u glavnom postupku služi očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja jer gubici koje je pretrpjelo nerezidentno društvo i koji nisu u izravnoj vezi s dividendama koje mu je isplatilo rezidentno društvo potječu iz gospodarskih djelatnosti koje su u poreznoj nadležnosti države njegove rezidentnosti, u kojoj

se ti gubici mogu uračunati. Dodatno uračunavanje prilikom oporezivanja dividendi u Španjolskoj dovelo bi do dvostrukog odbitka gubitaka, protivno izvršenoj raspodjeli ovlasti oporezivanja.

69 I španjolska vlada smatra da bi prihvaćanje, u ovom slučaju, zahtjeva koji je podnijelo društvo Credit Suisse Securities (Europe) dovelo do višestrukog korištenja gubitaka koje je ono pretrpjelo.

70 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 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 56. i navedena sudska praksa).

71 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 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 57. i navedena sudska praksa).

72 Osim toga, Sud je presudio da je sprečavanje dvostrukog uračunavanja gubitaka legitiman cilj kojim se može opravdati ograničenje temeljnih sloboda (vidjeti u tom smislu presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 52. i navedenu sudsku praksu).

73 U ovom slučaju, na temelju propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, dividende isplaćene nerezidentnom društvu oporezuju se porezom po odbitku po stopi određenoj u okviru ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pri čemu se taj porez ne vraća ako takvom društvu tijekom poreznog razdoblja nastanu gubici, dok rezidentno društvo, koje se nalazi u istoj situaciji, ima pravo na takav povrat i odgodu oporezivanja primljenih dividendi.

74 Međutim, s jedne strane, država članica, ako je odlučila da neće oporezovati dividende rezidentnih društava koje su nacionalnog podrijetla, ne može se pozvati na nužnost osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama kako bi opravdala oporezivanje nerezidentnih društava koja primaju takve prihode (vidjeti u tom smislu presudu od 29. srpnja 2024., Keva i dr., C-39/23, EU:C:2024:648, t. 73. i navedenu sudsku praksu).

75 S druge strane, moguća odgoda oporezivanja dividendi isplaćenih nerezidentnom društvu koje posluje s gubitkom ne znači da se porezno samostalna pokrajina Biskaja mora odreći svojega prava na oporezivanje prihoda koji se ostvaren na njezinu 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, pod uvjetom da to provjeri sud koji je uputio zahtjev, s rezidentnim društvom koje doživi sličan razvoj događaja (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 59.).

76 Osim toga, gubitak poreznih prihoda vezanih uz oporezivanje dividendi isplaćenih nerezidentnim društvima u slučaju poreznog razdoblja s gubitkom ne može opravdati trenutačno i konačno oporezivanje dividendi isplaćenih tim društvima u takvom slučaju, premda se takvi gubici priznaju kada je riječ o rezidentnim društvima koja se oporezuju u Biskaji (vidjeti po analogiji presudu od 22. studenoga 2018., Sofina i dr., C-575/17, EU:C:2018:943, t. 63.).

77 Valja dodati, kada je riječ o sprečavanju opasnosti dvostrukog uračunavanja gubitaka, da je u svakom slučaju na nerezidentnim društvima da podnesu relevantne elemente koji poreznim tijelima države članice oporezivanja omogućavaju da utvrde da su ispunjeni uvjeti predviđeni za stjecanje prava na odgodu oporezivanja.

78 Stoga se propis o kojem je riječ u glavnom postupku ne može opravdati potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama i sprečavanja opasnosti od dvostrukog uračunavanja gubitaka.

Opravdanje koje se temelji na očuvanju usklađenosti poreznog sustava

79 Uprava pokrajine Biskaje te španjolska i njemačka vlada tvrde da propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku služi očuvanju usklađenosti nacionalnog poreznog sustava zato što neuračunavanje u državi članici podrijetla gubitaka koje je nerezidentno društvo pretrpjelo izvan te države članice slijedi uravnoteženu logiku i čini pandan neoporezivanja gospodarskih djelatnosti iz kojih proizlaze ti gubici u navedenoj državi članici.

80 Da bi se argument utemeljen na potrebi očuvanja usklađenosti nacionalnog poreznog sustava mogao prihvatiti, potrebno je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, utvrditi postojanje izravne veze predmetne porezne prednosti i nadoknade te prednosti s određenim poreznim nametom (presuda od 21. prosinca 2023., Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, t. 55. i navedena sudska praksa).

81 Međutim, u tom pogledu valja istaknuti da se u ovom slučaju na rezidentna društva koja se oporezuju porezom na dobit u Biskaji i koja posluju s gubitkom i ostvaruju povrat poreza po odbitku naplaćenog na primljene dividende ne primjenjuje, kao nadoknada tog povrata, određeni porezni namet. Čak i ako bi rezidentna društva bila dužna uključiti 50 % tih dividendi u svoju osnovicu poreza na dobit, ta društva, kada posluju s gubitkom, ipak imaju barem likvidnosnu prednost ili čak izuzeće u slučaju prestanka djelatnosti prije nego što se ponovno ostvari pozitivan rezultat.

82 Stoga se ne može prihvatiti opravdanje za propis o kojem je riječ u glavnom postupku nužnošću očuvanja usklađenosti poreznog sustava.

83 Uzimajući u obzir sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis koji se primjenjuje u državi članici na temelju kojeg se na dividende koje isplaćuje društvo sa sjedištem u fiskalno samostalnom području te države članice primjenjuje porez po odbitku koji, kada te dividende prima rezidentno društvo koje se oporezuje porezom na dobit na tom fiskalno samostalnom području, vrijedi kao predujam tog poreza i u cijelosti se vraća ako potonje društvo zaključi porezno razdoblje o kojem je riječ s gubitkom, dok nikakav povrat nije predviđen kada navedene dividende prima nerezidentno društvo u istoj situaciji.

Troškovi

84 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 (šesto vijeće) odlučuje:

Članak 63. UFEU-a treba tumačiti na način da mu se protivi propis koji se primjenjuje u državi članici na temelju kojeg se na dividende koje isplaćuje društvo sa sjedištem u fiskalno samostalnom području te države članice primjenjuje porez po odbitku koji, kada te dividende prima rezidentno društvo koje se oporezuje porezom na dobit na tom fiskalno samostalnom području, vrijedi kao predujam tog poreza i u cijelosti se vraća ako potonje društvo zaključi porezno razdoblje o kojem je riječ s gubitkom, dok nikakav povrat nije predviđen kada navedene dividende prima nerezidentno društvo u istoj situaciji.

Potpisi