Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

17. svibnja 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit trgovačkih društava – Raspodjela dobiti – Porez po odbitku – Dvostruko oporezivanje – *Fairness tax*“

U predmetu C-68/15,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija), odlukom od 28. siječnja 2015., koju je Sud zaprimio 13. veljače 2015., u postupku

X

protiv

Ministerraad,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: C. Strömholm, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 22. lipnja 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za X-a, T. Engelen, L. Ketels i Ph. Renier, *advocaten*,

— za belgijsku vladu, J.-C. Halleux, D. Delvaux, M. Jacobs i C. Pochet, u svojstvu agenata,

— za francusku vladu, D. Colas, J.-S. Pilczer i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 17. studenoga 2016.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a i članka 4. stavka 3. i članka 5. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL 2011., L 345, str. 8.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 2., str. 218.; u daljnjem tekstu: Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između X-a i Ministerraada (Vijeće ministara, Belgija), povodom tužbe za poništenje odredbi nacionalnog prava kojima se uvodi porez različit od poreza na dobit i poreza na dohotke ili prihode nerezidenata, pod nazivom *fairness tax*, kojem podliježu rezidentna i nerezidentna društva kada raspodjeljuju dividende koje, zbog primjene određenih poreznih olakšica što ih predviđa nacionalni porezni sustav, ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Prema uvodnoj izjavi 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, cilj je te direktive izuzeti dividende i druge podjele dobiti koje plaćaju društva kćeri svojim matičnim društvima od poreza po odbitku te ukloniti dvostruko oporezivanje takvog dohotka na razini matičnog društva.

4 Uvodne izjave 7. i 9. Direktive glase:

„(7) Kada matično društvo, na temelju povezanosti sa svojim društvom kćeri, prima raspodijeljenu dobit, država članica iz koje je matično društvo mora se suzdržati od oporezivanja takvih dobiti, ili oporezovati takve dobiti te istodobno odobriti matičnom društvu da odbije od iznosa porezne obveze onaj dio poreza na dobit koji plaća društvo kći, a koji se odnosi na te dobiti.

[...]

(9) Plaćanje raspodjele dobiti i njihovog primitka stalnom nastanu matičnog društva treba dati poticaj istom postupanju kakvo je ono koje se primjenjuje između društva kćeri i matičnog društva. [...]”

5 Članak 4. stavci 1. i 3. navedene direktive predviđa:

„1. Kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano:

(a) suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti; ili

(b) oporezuje takve dobiti pri čemu ovlašćuje matično društvo i stalnu poslovnu jedinicu da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga, pod uvjetom da svaki dio trgovačkog društva i njegovog društva kćeri nižeg ranga potpada pod odredbe utvrđene u članku 2. i ispunjava zahtjeve propisane u članku 3. do granice iznosa odgovarajuće obračunate porezne obveze.

[...]

3. Svaka država članica zadržava mogućnost da odluči da se troškovi koji se odnose na udio kapitala i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri, ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva.

Kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala određeni kao jedinstvena stopa, određeni iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći."

6 Članak 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima propisuje:

„Dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeta je od plaćanja poreza po odbitku."

Belgijsko pravo

7 Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (Zakonik o porezu na dohodak iz 1992.) izmijenjen je Wetom houdende diverse bepaligen (Zakon koji sadržava različite odredbe) od 30. srpnja 2013. (*Belgisch Staatsblad*, 1. kolovoza 2013., u daljnjem tekstu: WIB 92). Poglavlje 15. tog zakona od 30. srpnja 2013. sadržava odjeljak 2., čiji je pododjeljak 1. naslovljen „*Fairness Tax*". Taj pododjeljak sadržava članke 43. do 51., kojima se izmjenjuju članci 198., 207., 218., 219.b, 233., 246., 275. i 463.a WIB-a 92.

8 Na temelju članka 198. stavka 1., 1° WIB-a 92:

„Poslovnim troškovima ne smatraju se:

1. porez na dobit trgovačkih društava, uključujući posebne poreze koji se plaćaju na temelju članaka 219.a do 219.c, iznosi plaćeni kao predujam poreza na dobit društava i porez po odbitku koji snosi dužnik prihoda za korisnika povredom članka 261., ali uz isključenje posebnog poreza na temelju članka 219."

9 Članak 207. drugi podstavak tog zakonika propisuje:

„Nijedan od odbitaka ili naknada za gubitak poreznog razdoblja ne može se ostvariti na dijelu prihoda koji proizlazi iz neuobičajenih i nepotrebnih pogodnosti iz članka 79., niti na financijskim pogodnostima ili bilo kojoj vrsti primitaka iz članka 53., 24°, niti na različitim osnovicama za posebne poreze utvrđenima na temelju troškova ili pogodnosti svih vrsta, koji nisu opravdani sukladno članku 219., niti na dijelu dobiti koji je vezan uz troškove iz članka 198. stavka 1., 9.° i 12.°, niti na dijelu dobiti koja proizlazi iz nepoštovanja članka 194.c stavka 2. podstavka 4. i primjene članka 194.c stavka 4., niti na kapitalnoj dobiti iz članka 217., 3.°, niti na dividendama iz članka 219.b."

10 Članak 218. stavak 1. navedenog zakonika glasi kako slijedi:

„Porez obračunat sukladno člancima 215. do 217. i posebni porez iz članka 219.b mogu se povećati kako je predviđeno člancima 157. do 168. za porez za fizičke osobe, u slučaju izostanka ili nedostatnosti uplata predujma.

Odstupanjem od članaka 160. i 165., ograničenje povećanja od 90 % i povećanje osnovice za izračun od 106 % poreza državi nisu, međutim, primjenjivi."

11 Članak 219.b tog zakonika predviđa:

„Stavak 1. Za porezno razdoblje tijekom kojega su raspodijeljene dividende u smislu članka 18. podstavka 1., 1.° do 2.°a posebni porez uvodi se i obračunava sukladno sljedećim stavcima.

Taj posebni porez samostalan je i, ako je potrebno, dopunski drugim porezima koji se plaćaju na temelju drugih odredbi ovog zakonika ili, ako je potrebno, u okviru provedbe posebnih zakonskih odredbi.

Stavak 2. Polazište osnovice za oporezivanje ovim porezom čini pozitivna razlika između bruto dividendi, koje su raspodijeljene u poreznom razdoblju, i konačnog oporezivog prihoda, koji zapravo podliježe porezu na dobit trgovačkih društava iz članaka 215. i 216.

Stavak 3. Porezna osnovica umanjuje se za dio raspodijeljenih dividendi koji potječe od pričuva koje su oporezovane ranije, a najkasnije u poreznoj godini 2014. Za primjenu tog umanjenja uzimanje u obzir već oporezovanih pričuva imat će prednost u odnosu na zadnje uvedene pričuve.

Za poreznu godinu 2014. dividende raspodijeljene tijekom istog poreznog razdoblja ne mogu se nikada uzeti u obzir kao pričuve oporezovane u tom istom poreznom razdoblju.

Stavak 4. Dobiveni saldo stoga je ograničen prema postotku koji izražava omjer između:

— s jedne strane, u brojniku, odbitaka za prijenose gubitaka koji su stvarno provedeni u poreznom razdoblju i odbitaka za rizični kapital koji su stvarno provedeni u istom poreznom razdoblju, i

— s druge strane, u nazivniku, oporezivog prihoda u poreznom razdoblju, bez uzimanja u obzir neoporezivih umanjenja vrijednosti, pričuva i dodanih vrijednosti.

Stavak 5. Osnovica utvrđena prema prethodnim stavcima ne može se ograničiti ili umanjiti ni na koji drugi način.

Stavak 6. Posebni porez iznosi 5 % tako obračunatog iznosa.

Stavak 7. Trgovačka društva koja se na osnovi članka 15. Zakona o trgovačkim društvima smatraju malim trgovačkim društvima za poreznu godinu koja je vezana uz porezno razdoblje tijekom kojega su dividende raspodijeljene ne podliježu tom porezu.”

12 Članak 233. stavak 3. WIB-a 92 glasi:

„Nadalje, posebni porez utvrđuje se prema pravilima predviđenima člankom 219.b. Za primjenu te mjere, što se tiče belgijskih stalnih poslovnih jedinica, pod ‚raspodijeljenim dividendama’ smatra se dio bruto dividendi koje je društvo raspodijelilo, a koji odgovara udjelu belgijske stalne poslovne jedinice u ukupnom prihodu društva.”

13 Članak 246. podstavak 1., 3° tog zakonika glasi kako slijedi:

„ne dovodeći u pitanje primjenu članka 218., posebni porez iz članka 233. stavka 3.° obračunava se po stopi od 5 %”.

14 Članak 463.a stavak 1., 1.° navedenog zakonika predviđa:

„Na temelju dodatnog kriznog doprinosa, određuju se, isključivo u korist države, 3 dodatna centa:

1° na porez na dobit trgovačkih društava, na porez na pravne osobe iz članka 220., 2.° i 3.° i, za obveznike iz članka 227., 2.° i 3.°, uz izuzeće stranih država i njihovih političkih jedinica i jedinica lokalne samouprave, na porez na nerezidente, uključujući posebne poreze iz članaka 219.a i 219.b i članka 246. podstavaka 1., 2.° i 3.°; dodatni krizni doprinosi obračunavaju se na te određene poreze:

— prije uračunavanja predujma iz članaka 218. i 226. i članka 246. stavka 1., 1.° i podstavka 2., odbitka poreza, paušalnog dijela inozemnog poreza i poreznog kredita, iz članaka 277. do 296.;

— prije primjene povećanja predviđenog u slučaju izostanka ili nedostatnosti uplata predujma iz prve alineje”.

15 Članak 275. podstavak 4. istog zakonika glasi kako slijedi:

„Kralj može povećati postotak predviđen podstavkom 3. dekretom donesenim nakon savjetovanja s Vijećem ministara za poslodavce iz ovog članka koji se smatraju malim trgovačkim društvima na temelju članka 15. Zakona o trgovačkim društvima ili su fizičke osobe koje, *mutatis mutandis*, ispunjavaju kriterije iz navedenog članka 15. Kralj će zakonodavnim tijelima, odmah ako zasjedaju, a ako ne, onda početkom sljedećeg zasjedanja, podnijeti nacrt zakona o potvrđivanju dekretâ za provedbu ovog podstavka.”

16 U članku 51. Zakona od 30. srpnja 2013. koji sadržava različite odredbe propisano je:

„Članci 43. do 49. stupaju na snagu od porezne godine 2014.

Nijedna izmjena od 28. lipnja 2013. do datuma zaključenja godišnjih financijskih izvješća neće imati utjecaja na primjenu mjera navedenih u ovom pododjeljku.

Članak 50. primjenjuje se na naknade koje su isplaćene ili dodijeljene počevši od 1. siječnja 2014.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

17 X je pred Grondwettelijk Hofom (Ustavni sud, Belgija) podnio tužbu za poništenje odredbi nacionalnog prava kojima je uveden *fairness tax*.

18 Sud koji je uputio zahtjev iznosi da je *fairness tax* poseban porez različit od poreza na dobit trgovačkih društava i poreza na nerezidente čiji je sustav predviđen člancima 43. do 51. Zakona od 30. srpnja 2013. koji sadržava različite odredbe. On se primjenjuje kada se raspodjeljuju dividende za isto porezno razdoblje i kada je oporezivi prihod društva u cijelosti ili djelomično smanjen primjenom različitih odbitaka predviđenih nacionalnim poreznim sustavom.

19 U okviru svoje tužbe za poništenje članaka 43. do 51. tog zakona X ističe, kao prvo, da *fairness tax* predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana jer nerezidentnim društvima ograničava slobodan odabir pravnog oblika za obavljanje svojih gospodarskih djelatnosti u Belgiji.

20 Naime, nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem društva kćeri podliježe izravno *fairness taxu* samo ako mu to društvo kći stvarno raspodijeli dividendu na svoju dobit, neovisno o tome raspodjeljuje li to nerezidentno društvo, osim toga, sâmo dividendu ili ne.

21 Naprotiv, ako nerezidentno društvo obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice, ono će podlijegati *fairness taxu* ako sâmo raspodijeli dividendu neovisno o tome je li dobit stalne poslovne jedinice proslijeđena tom društvu ili je bila zadržana ili ponovno uložena u Belgiji ili ne. Porezna osnovica tog društva mogla bi stoga obuhvaćati i dobit koju je ono ostvarilo izvan Belgije samo zbog toga što potonje raspolaže stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji.

22 Osim toga, *fairness tax* također predstavlja diskriminaciju koja se temelji na državljanstvu između nerezidentnog društva koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice i određenog rezidentnog društva, s obzirom na to da nerezidentno društvo može podlijegati tom porezu čak i ako je dobit njegove stalne poslovne jedinice bila zadržana ili ponovno uložena u Belgiji, dok to neće biti slučaj ako rezidentno društvo pridržava ili reinvestira svoju dobit u cijelosti u toj državi članici.

23 Vijeće ministara smatra da navodna razlika u postupanju proizlazi iz posebnih obilježja stalne poslovne jedinice, s obzirom na to da, za razliku od društva kćeri, stalna poslovna jedinica ne može sâma raspodijeliti dividende.

24 Što se tiče navodne razlike u postupanju između nerezidentnog društva koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice i rezidentnog društva, Vijeće ministara navodi da, kako bi se izbjegle moguće diskriminacije, odnosno zakonodavstvo za utvrđivanje porezne osnovice *fairness taxa* nerezidentnog društva predviđa izračun fiktivne dividende. Tim se zakonodavstvom stoga ne uvodi nikakva razlika u postupanju, već se prilagođava okolnostima.

25 Drugo, prema X.-u, *fairness tax* treba smatrati porezom po odbitku – s obzirom na to da se naplaćuje na dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu – i stoga je protivan članku 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, na temelju kojeg je dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu izuzeta od plaćanja poreza po odbitku.

26 Vijeće ministara smatra da *fairness tax* nije prikriveni porez po odbitku, već posebni porez koji se obračunava s obzirom na raspodijeljene dividende koje nisu vidljive u oporezivom prihodu društva kćeri zbog toga što su bile predmet odbitaka za rizični kapital i/ili odbitaka za ranije gubitke.

27 Treće, X smatra da *fairness tax* može imati učinak podvrgavanja dobiti koja ulazi u područje primjene Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima oporezivanju koje prelazi gornju vrijednost od 5 %, propisanu člankom 4. stavkom 3. te direktive.

28 Naime, izuzeće od 95 % dobiti primjenjivo je samo ako je primljena dobit bila odmah raspodijeljena iste godine. Ako je raspodijeljena neke sljedeće godine, ta će dobit podlijegati *fairness taxu* za dio viši od 5 %, s obzirom na to da faktor proporcionalnosti uzima u obzir samo dobit iz te godine i na odbitak za rizični kapital koji se na nju primjenjuje i/ili na odbitak za prijenose gubitaka iz te godine.

29 Prema Vijeću ministara, raspodjela ili neraspodjela dobiti strateški je izbor matičnog društva. *Fairness tax* za isto društvo razlikuje se svake porezne godine, s obzirom na iznos raspodijeljenih dividendi, primjenu odbitka za rizični kapital i visinu oporezivog prihoda, te mu stoga posljedica nije podvrgavanje oporezivanju dijela dividende koji prelazi gornju vrijednost od 5 %.

30 U tim je uvjetima Grondwettelijk Hof (Ustavni sud, Belgija) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalni sustav na temelju kojeg:
(a) društva sa sjedištem u drugoj državi članici sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji podliježu porezu ako donesu odluku o raspodjeli dobiti koja ne ulazi u konačni oporezivi prihod društva (neovisno o tome je li matično društvo primilo dobit stalne belgijske poslovne jedinice), dok

društva sa sjedištem u drugoj državi članici i s belgijskim društvom kćeri ne podliježu takvom porezu ako donesu odluku o raspodjeli dobiti koja ne ulazi u konačni oporezivi prihod društva (neovisno o tome je li društvo kći raspodijelilo dividendu ili nije);

(b) društva sa sjedištem u drugoj državi članici i sa stalnom poslovnom jedinicom u Belgiji podliježu porezu prilikom potpunog unosa belgijske dobiti u pričuve ako donesu odluku o raspodjeli dobiti koja ne ulazi u konačni oporezivi prihod društva, dok prilikom potpunog unosa dobiti u pričuve belgijska društva ne podliježu takvom porezu?

2. Treba li članak 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima tumačiti na način da se radi o porezu po odbitku ako odredba nacionalnog prava propisuje da se prilikom raspodjele dobiti društva kćeri matičnom društvu nalaže plaćanje poreza jer se u istom poreznom razdoblju raspodjeljuju dividende, a oporezivi prihod se u cijelosti ili djelomično umanjuje za odbitak za rizični kapital i/ili prenesene porezne gubitke, dok dobit na temelju nacionalnog zakonodavstva ne bi bila oporeziva kada bi ostala kod društva kćeri i ne bi bila raspodijeljena društvu majci?

3. Treba li članak 4. stavak 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis prema kojem se na raspodjelu dividendi razrezuje porez ako taj propis dovodi do toga da se društvu oporezuje dio dividende koji prelazi prag određen člankom 4. stavkom 3. te direktive ako to društvo primljenu dividendu raspodijeli nakon godine u kojoj ju je ono samo primilo, dok do toga ne dolazi ako to društvo dividendu ponovno raspodijeli u godini u kojoj ju je primilo?”

O prethodnim pitanjima

31 Ponajprije treba istaknuti da se svojim pitanjima sud koji je uputio zahtjev raspituje o usklađenosti s pravom Unije poreznog zakonodavstva države članice o kojem je riječ u glavnom postupku, a koje je primjenjivo u situaciji kada je iznos dobiti koju raspodjeljuje određeno društvo – neovisno o tome radi li se o rezidentnom društvu, uključujući rezidentno društvo kći nerezidentnog društva, ili nerezidentnom društvu koje obavlja djelatnost u državi članici putem stalne poslovne jedinice – nakon korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom navedene države članice znatno viši od konačnog oporezivog prihoda tog društva u toj državi članici.

32 Iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da je cilj tog poreznog zakonodavstva oporezivati prihode koji pripadaju u poreznu nadležnost dotične države članice i koji se, zbog takvog korištenja, raspodjeljuju bez podvrgavanja porezu na dobit trgovačkih društava, u pogledu rezidentnih društava, ili porezu na nerezidente, u pogledu nerezidentnih društava, u toj državi članici.

33 Iz tog spisa također proizlazi da porezno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku ima oblik posebnog poreza različitog od poreza na dobit trgovačkih društava i poreza na nerezidente, čija je stopa određena na 5,15 %. Polazište za osnovicu ovog poreza čini pozitivna razlika između, s jedne strane, bruto dividendi koje su raspodijeljene u poreznom razdoblju i, s druge strane, konačnog oporezivog prihoda, koji zapravo podliježe uobičajenoj stopi poreza na dobit trgovačkih društava. Tako utvrđena porezna osnovica umanjuje se za dio raspodijeljenih dividendi koji potječe od pričuva koje su oporezovane ranije, a najkasnije u poreznoj godini 2014. Dobiveni saldo ograničen je koeficijentom koji se sastoji od razlomka koji odražava omjer između odbitka za rizični kapital i/ili prenesenih gubitaka za porezno razdoblje, u brojniku, i oporezivog prihoda u poreznom razdoblju, u nazivniku.

34 Za utvrđivanje porezne osnovice što se tiče nerezidentnih društava isto zakonodavstvo predviđa izračun „fiktivne dividende”. U tom slučaju „raspodijeljene dividende” sastoje se od dijela bruto dividendi koje je raspodijelilo nerezidentno društvo, a koji odgovara udjelu belgijske stalne poslovne jedinice u ukupnom prihodu društva.

Prvo pitanje

35 U cilju ispitivanja pitanja kako je postavljeno, najprije valja podsjetiti da sjedište određenog društva, poput državljanstva kod fizičkih osoba, služi za utvrđivanje njegove veze s pravnim poretkom određene države (vidjeti, među ostalim, presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska, 270/83, EU:C:1986:37, t. 18. i od 14. prosinca 2000., AMID, C-141/99, EU:C:2000:696, t. 20.).

36 Iz toga slijedi da se primjena nacionalnog poreznog zakonodavstva, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva, s jedne strane, i na stalnu poslovnu jedinicu rezidentnog društva, s druge strane, odnosi na porezni tretman kako rezidentnog tako i nerezidentnog društva.

37 Međutim, u ovom je slučaju nesporno da belgijsko porezno zakonodavstvo na isti način postupa prema rezidentnim društvima, uključujući rezidentna društva kćeri nerezidentnih društava, i nerezidentnim društvima, s obzirom na to da su sva ta društva obveznici *fairness taxa* kada raspodjeljuju dividende u okolnostima opisanima u točkama 31. i 32. ove presude.

38 Pod tim uvjetima, postavljeno pitanje treba shvaćati u smislu da se njime teži saznati treba li slobodu poslovnog nastana tumačiti na način joj se protivi porezno zakonodavstvo države članice poput onoga u glavnom postupku, na temelju kojega su i nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva, obveznici poreza kao što je *fairness tax*, kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod.

39 Sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje državljanima Europske unije, uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti u svojstvu samozaposlenih osoba te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno istim uvjetima koje zakonodavstvo države članice poslovnog nastana utvrđuje za svoje državljane. Ona, sukladno članku 54. UFEU-a, trgovačkim društvima osnovanima sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, priznaje pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, zastupništava ili podružnica (presuda od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 17. i navedena sudska praksa).

40 Što se tiče postupanja u državi članici domaćinu, iz sudske prakse Suda proizlazi da – s obzirom na to da druga rečenica prvog podstavka članka 49. UFEU-a gospodarskim subjektima izričito daje mogućnost da za obavljanje svojih djelatnosti u drugoj državi članici slobodno odaberu primjeren pravni oblik – taj se slobodan odabir ne smije ograničiti diskriminirajućim poreznim odredbama (rješenje od 4. lipnja 2009., KBC Bank i Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, C-439/07 i C-499/07, EU:C:2009:339, t. 77. i navedena sudska praksa).

41 Što se poreznih odredbi tiče, iz sudske prakse Suda proizlazi da je na svakoj državi članici, uz poštovanje prava Unije, uređenje njezina poreznog sustava koji se odnosi na oporezivanje dobiti, s obzirom na to da ta dobit pripada u poreznu nadležnost dotične države članice. Iz toga proizlazi da država članica domaćin ima slobodu odrediti oporezivi događaj, poreznu osnovicu i poreznu stopu koja se primjenjuje na različite oblike poslovnih jedinica društava koja posluju u toj državi članici, pod uvjetom dodjeljivanja nerezidentnim društvima tretmana koji nije diskriminirajući u odnosu na usporedive nacionalne poslovne nastane (vidjeti u tom smislu presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 47. i od 26. lipnja 2008., Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, t. 86. i navedenu sudsku praksu).

42 Diskriminacija može nastati samo primjenom različitih pravila na usporedive situacije ili primjenom istog pravila na različite situacije (presude od 14. veljače 1995., Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 30. i od 1. prosinca 2011., Komisija/Mađarska, C-253/09, EU:C:2011:795, t. 50. i navedena sudska praksa).

43 U ovom slučaju nesporno je da nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice i rezidentno društvo, uključujući društvo kćer nerezidentnog društva, u načelu podliježu istovjetnom poreznom tretmanu, s obzirom na to da su obveznici *fairness taxa* kada raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod.

44 Međutim, budući da iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da je nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice – za razliku od rezidentnog društva koje je obveznik poreza na dobit trgovačkih društava na temelju svojeg svjetskog dohotka – porezni obveznik u toj državi članici samo na osnovi dobiti koju ostvaruje samo ta stalna poslovna jedinica, situacija bi mogla biti drukčija, a predmetno zakonodavstvo tada bi predstavljalo ograničenje slobode poslovnog nastana ako bi način određivanja porezne osnovice *fairness taxa* zapravo dovodio do toga da se prema tom nerezidentnom društvu postupa na manje povoljan način nego prema rezidentnom društvu.

45 Prema belgijskoj vladi, propisujući izračun fiktivne dividende u cilju određivanja porezne osnovice *fairness taxa* takvog nerezidentnog društva, porezno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku vodilo je računa o toj razlici u načinu izračuna porezne osnovice i stoga nastoji izbjeći moguće diskriminacije.

46 X i Europska komisija smatraju, naprotiv, da taj način izračuna može dovesti do znatno strožeg oporezivanja nerezidentnog društva. U tom pogledu, s jedne strane, X tvrdi da u određenim situacijama navedeni način izračuna dovodi do toga da se tom nerezidentnom društvu oporezuje i druga dobit osim one koju je stvorila stalna poslovna jedinica u Belgiji. S druge strane, Komisija ističe da je rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva, obveznik *fairness taxa* samo kada stvarno raspodjeljuje dividendu, dok je nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u dotičnoj državi članici putem stalne poslovne jedinice obveznik toga poreza kada raspodjeljuje dividendu, čak i ako dobit te stalne poslovne jedinice ne čini dio dividendi koje to nerezidentno društvo raspodjeljuje.

47 U ovom slučaju na sudu koji je uputio zahtjev, koji je jedini nadležan za tumačenje nacionalnog prava, jest da, vodeći računa o svim elementima poreznog zakonodavstva u glavnom postupku i cjelokupnom nacionalnom poreznom sustavu, provjeri dovodi li način izračuna porezne osnovice u svim situacijama do toga da je porezni tretman nerezidentnog društva koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice manje povoljan od onoga kojem podliježe rezidentno društvo (vidjeti u tom smislu presudu od 17. rujna 2015., Miljoen i dr., C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:608, t. 48.).

48 U okviru te provjere sud koji je uputio zahtjev morat će voditi računa o činjenici da odnosno zakonodavstvo u glavnom postupku teži oporezivati raspodijeljenu dobit koja pripada u belgijsku poreznu nadležnost, ali u odnosu na koju ta država članica, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, nije izvršila svoju poreznu nadležnost. Stoga, u situaciji u kojoj način izračuna porezne osnovice nerezidentnog društva dovodi do toga da se tom društvu oporezuje i dobit koja ne pripada u poreznu nadležnost te države članice, navedeno nerezidentno društvo trpi manje povoljan porezni tretman od onoga rezidentnog društva.

49 Ako iz te provjere proizađe da takav tretman postoji, tada bi trebalo smatrati da porezno zakonodavstvo poput odnosnog u glavnom postupku predstavlja prepreku slobodi poslovnog nastana.

50 Takva prepreka dopuštena je samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlozima u općem interesu (presuda od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23. i navedena sudska praksa).

51 Treba podsjetiti da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredbi (presude od 8. studenoga 2012., Komisija/Finska, C-342/10, EU:C:2012:688, t. 36. i od 2 lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 48.).

52 Međutim, s obzirom na porezno zakonodavstvo države članice domaćina koje teži spriječiti da dobit ostvarena u toj državi, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, bude raspodijeljena bez oporezivanja poreznog obveznika, situacija nerezidentnog poreznog obveznika koji obavlja gospodarsku djelatnost u navedenoj državi članici putem stalne poslovne jedinice usporediva je s onom poreznog obveznika rezidenta. Naime, u tim dvama slučajevima to porezno zakonodavstvo teži omogućiti toj istoj državi da izvršava svoju ovlast oporezivanja nad dobiti koja pripada u njezinu poreznu nadležnost (vidjeti u tom smislu presude od 14. studenoga 2006., Kerckhaert i Morres, C-513/04, EU:C:2006:713, t. 19. i od 3. rujna 2014., Komisija/Španjolska, C-127/12, neobjavljenu, EU:C:2014:2130, t. 77. i 78.).

53 Prema tome, s obzirom na predmetno zakonodavstvo u glavnom postupku, situacija nerezidentnog društva koje obavlja gospodarsku djelatnost putem stalne poslovne jedinice usporediva je s onom rezidentnog društva, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva.

54 Stoga se navedeno ograničenje može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom je slučaju, nadalje, bitno da ograničenje bude prikladno za osiguranje ostvarenja zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (presuda od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25. i navedena sudska praksa).

55 Belgijska vlada tvrdi da bi eventualna prepreka toj slobodi bila opravdana dvama razlozima u općem interesu, odnosno ciljem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja država članica i ciljem borbe protiv zlouporaba.

56 U tom pogledu, dostatno je zaključiti da, iako ta dva cilja predstavljaju važne razloge u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje korištenja sloboda kretanja zajamčenih Ugovorom (vidjeti presudu od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 36. i 37. i navedenu sudsku praksu), predmetno zakonodavstvo u glavom postupku ne može jamčiti njihovo ostvarenje, tako da ti ciljevi u slučaju poput ovoga u glavnom postupku ne mogu opravdavati eventualnu prepreku slobodi poslovnog nastana.

57 Naime, kao prvo, s obzirom na to da predmetno porezno zakonodavstvo u glavnom postupku teži oporezivati dobit koja pripada u belgijsku poreznu nadležnost, koja je raspodijeljena a da je ta država članica nije oporezivala, ono ni na koji način ne teži razdijeliti poreznu nadležnost između Kraljevine Belgije i druge države članice.

58 Kao drugo, s obzirom na to da je cilj toga zakonodavstva ograničiti učinke koje stvara korištenje poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ono sâmo po sebi nije namijenjeno izbjegavanju zlouporaba.

59 Nadalje, eventualna prepreka ne može se opravdati činjenicom da navedeno zakonodavstvo u određenim situacijama može dovesti do toga da se nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u Belgiji putem stalne poslovne jedinice oporezuje na povoljniji način od rezidentnog društva.

60 Naime, okolnost da nacionalno porezno zakonodavstvo stavlja u nepovoljniji položaj nerezidentna društva ne može se kompenzirati činjenicom da u drugim situacijama isto zakonodavstvo može dovesti do povoljnijeg tretmana za te vrste društava (vidjeti u tom smislu presudu od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 38. i 39.).

61 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da slobodu poslovnog nastana treba tumačiti na način da joj se ne protivi porezno zakonodavstvo u određenoj državi članici poput onoga u glavnom postupku, na temelju kojeg su i nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u toj državi članici putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva, obveznici poreza kao što je *fairness tax* kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod, pod uvjetom da način utvrđivanja porezne osnovice tog poreza ne dovodi zapravo do postupanja prema nerezidentnom društvu na manje povoljan način nego prema rezidentnom društvu, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

Drugo pitanje

62 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima tumačiti na način da mu se protivi porezno zakonodavstvo države članice poput onoga u glavnom postupku, koje predviđa porez kao što je *fairness tax* – kojega su obveznici i nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u toj državi članici putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva – kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačan oporezivi prihod.

63 Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da, kako bi se određeni porez mogao smatrati porezom po odbitku u smislu članka 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, treba zadovoljiti tri kumulativna kriterija. Kao prvo, porez mora biti plaćen u državi u kojoj su dividende raspodijeljene i njegov oporezivi događaj mora biti isplata dividendi ili drugog prihoda od vrijednosnih papira, kao drugo, poreznu osnovicu za taj porez predstavlja prihod od tih vrijednosnih papira i, treće, porezni obveznik imatelj je tih vrijednosnih papira (vidjeti po analogiji presudu od 24. lipnja 2010., P. Ferrero e C. i General Beverage Europe, C-338/08 i C-339/08, EU:C:2010:364, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

64 Kao i stranke u glavnom postupku, treba zaključiti da porez kao što je odnosni *fairness tax* u glavnom postupku ispunjava prva dva uvjeta. Naime, s jedne strane, oporezivi je događaj tog poreza raspodjela dividendi i, s druge strane, u cilju izračuna svoje osnovice uzima u obzir raspodijeljeni iznos.

65 Međutim, s obzirom na to da obveznik poreza kao što je *fairness tax* nije imatelj tih vrijednosnih papira, već je to društvo koje raspodjeljuje dividendu, treći uvjet nije ispunjen.

66 Tu ocjenu ne dovodi u pitanje argumentacija koju su iznijeli X i Komisija, prema kojoj je u ovom slučaju potrebno favorizirati pristup koji se temelji na gospodarskim ocjenama. U tom pogledu dostatno je podsjetiti da je Sud u presudi od 26. lipnja 2008., Burda (C-284/06, EU:C:2008:365, t. 58. do 62.) već odbacio takav pristup.

67 Budući da treći uvjet, koji se odnosi na postojanje poreza po odbitku u smislu članka 5. stavka 1. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, nije ispunjen, porez poput onoga u glavnom postupku ne može predstavljati porez po odbitku u smislu te odredbe.

68 Posljedično, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 5. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno porezno zakonodavstvo države članice poput onoga u glavnom postupku, koje predviđa porez kao što je *fairness tax* – kojega su obveznici i

nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u toj državi članici putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva – kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačan oporezivi prihod.

Treće pitanje

69 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive o društvima kćerima i matičnim društvima tumačiti na način da se toj odredbi protivi nacionalno porezno zakonodavstvo poput odnosnog u glavnom postupku jer to zakonodavstvo, u situaciji u kojoj dobit koju matično društvo prima od svojeg društva kćeri to matično društvo raspodjeljuje nakon godine tijekom koje ju je primilo, ima za posljedicu podvrgavanje te dobiti oporezivanju koje prelazi gornju vrijednost od 5 % predviđenu tom odredbom.

70 Iz uvodne izjave 3. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima proizlazi da je cilj te direktive ukloniti dvostruko oporezivanje dobiti koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu na razini matičnog društva.

71 U tu svrhu, članak 4. stavak 1. Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima ostavlja državama članicama izbor između dvaju sustava, odnosno između sustava izuzeća i sustava uračunavanja (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 44.). Naime, sukladno uvodnim izjavama 7. i 9. te direktive, ta odredba navodi da, kada matično društvo ili njegova stalna poslovna jedinica na temelju povezivanja matičnog društva sa svojim društvom kćeri prima raspodijeljenu dobit, država članica matičnog društva i država članica njegove stalne poslovne jedinice, osim kada je društvo kći likvidirano, suzdržava se od oporezivanja takvih dobiti ili ih oporezuje dopuštajući matičnom društvu i stalnoj poslovnoj jedinici da odbiju od iznosa porezne obveze dio poreza na dobit pravnih osoba koji se odnosi na tu dobit i koji je isplatilo društvo kći i njegova društva kćeri nižeg ranga.

72 Međutim, stavak 3. navedenog članka 4. propisuje da države članice zadržavaju mogućnost predvidjeti da se troškovi koji se odnose na udio kapitala i gubici koji proizlaze iz raspodjele dobiti društva kćeri ne odbijaju od oporezive dobiti matičnog društva. Iz te odredbe također proizlazi da, kada su u takvom slučaju troškovi upravljanja koji se odnose na udio kapitala određeni kao jedinstvena stopa, takav iznos ne smije prelaziti 5 % dobiti koju raspodjeljuje društvo kći.

73 Dakle, cilj je članka 4. te direktive spriječiti da se dobit koju rezidentno matično društvo raspodjeljuje preko nerezidentnog društva kćeri oporezuje prvo od društva kćeri u državi u kojoj ima sjedište, a potom od matičnog društva u državi u kojoj ono ima svoje sjedište.

74 U ovom slučaju treba pojasniti da, s jedne strane, iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da je prilikom prenošenja Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima Kraljevina Belgija odabrala sustav izuzeća. Osim toga, ta je država članica iskoristila mogućnost predviđenu njezinim člankom 4. stavkom 3. Dobit koja proizlazi iz nerezidentnih društava kćeri belgijskih matičnih društava stoga se izuzima u visini od 95 %.

75 S druge strane, nesporno je da *fairness tax*, u slučaju kada dobit koju raspodjeljuje rezidentno matično društvo preko nerezidentnog društva kćeri to društvo raspodjeljuje nakon godine tijekom koje ju je primilo, ima za posljedicu podvrgavanje te dobiti oporezivanju koje prelazi najvišu vrijednost od 5 % predviđenu tim člankom 4. stavkom 3. i stoga dovodi do njezina dvostrukog oporezivanja.

76 Stoga se postavlja pitanje je li takvo dvostruko oporezivanje protivno Direktivi o matičnim društvima i društvima kćerima.

77 Prema mišljenju belgijske i francuske vlade, dobit koju raspodjeljuje matično društvo svojim dioničarima ne pripada u područje primjene članka 4. stavka 1. točke (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima, s obzirom na to da je ta odredba primjenjiva samo kada matično društvo prima dobit koju raspodjeljuje njegovo društvo kći.

78 Takvo tumačenje, koje ne proizlazi ni iz teksta te odredbe ni iz njezina konteksta ili njezinih ciljeva, ne može se prihvatiti.

79 Naime, kao prvo, propisujući da će se država članica matičnog društva i država članica stalne poslovne jedinice „suzdržati od oporezivanja takvih dobiti”, navedena odredba zabranjuje državama članicama da oporezuju matično društvo ili njegovu stalnu poslovnu jedinicu na temelju dobiti koju je društvo kći raspodijelilo svojem matičnom društvu, bez razlikovanja je li oporezivi događaj prema kojem se oporezuje matično društvo primanje te dobiti ili njezina daljnja raspodjela.

80 Kao drugo, kao što je to navedeno u točkama 70. i 71. ove presude, Direktiva o matičnim društvima i društvima kćerima slijedi cilj uklanjanja dvostrukog oporezivanja dobiti koju je određeno društvo kći raspodijelilo svojem matičnom društvu na razini matičnog društva. Međutim, oporezivanje te dobiti od države članice matičnog društva tom društvu tijekom daljnje raspodjele te dobiti, koje ima za učinak njezino podvrgavanje oporezivanju koje zapravo prelazi najvišu vrijednost od 5 % predviđenu člankom 4. stavkom 3. te direktive, dovelo bi do dvostrukog oporezivanja na razini tog društva, a koje je zabranjeno tom direktivom.

81 Taj zaključak nije, kao što to u bitnome navodi nezavisna odvjetnica u točki 54. svojeg mišljenja, doveden u pitanje točkom 105. presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), s obzirom na to da se u navedenoj točki Sud samo očitovao o usklađenosti određenih načina izračuna iznosa predujma poreza na dobit kada matično društvo rezident dalje raspodjeljuje dividende koje je primilo od nerezidentnog društva kćeri, a ne o usklađenosti naplate tog poreza u takvom slučaju s tom direktivom.

82 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti da članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive o matičnim društvima i društvima kćerima u vezi sa stavkom 3. navedenog članka treba tumačiti na način da se toj odredbi protivi nacionalno porezno zakonodavstvo poput odnosnog u glavnom postupku, kada to zakonodavstvo, u situaciji u kojoj dobit koju matično društvo prima od svojeg društva kćeri to matično društvo raspodjeljuje po isteku godine tijekom koje ju je primilo, ima za posljedicu podvrgavanje te dobiti oporezivanju koje prelazi gornju vrijednost od 5 % predviđenu tom odredbom.

Troškovi

83 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 navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Slobodu poslovnog nastana treba tumačiti na način da joj se ne protivi porezno zakonodavstvo države članice poput onoga u glavnom postupku, na temelju kojeg su i nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u toj državi članici putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva, obveznici poreza kao što je *fairness tax* kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačni oporezivi prihod, pod uvjetom da način utvrđivanja porezne osnovice**

tog poreza ne dovodi, zapravo, do postupanja prema nerezidentnom društvu na manje povoljan način nego prema rezidentnom društvu, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

2. **Članak 5. Direktive Vijeća 2011/96/EU od 30. studenoga 2011. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica treba tumačiti na način da mu se ne protivi porezno zakonodavstvo države članice poput onoga u glavnom postupku, koje predviđa porez kao što je *fairness tax* – kojega su obveznici i nerezidentno društvo koje obavlja gospodarsku djelatnost u toj državi članici putem stalne poslovne jedinice kao i rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kćer nerezidentnog društva – kada ta društva raspodjeljuju dividende koje, zbog korištenja određenih poreznih olakšica predviđenih nacionalnim poreznim sustavom, ne ulaze u njihov konačan oporezivi prihod.**

3. **Članak 4. stavak 1. točku (a) Direktive 2011/96 u vezi sa stavkom 3. istog članka treba tumačiti na način da se toj odredbi protivi nacionalno porezno zakonodavstvo poput odnosnog u glavnom postupku kada to zakonodavstvo, u situaciji u kojoj dobit koju matično društvo prima od svojeg društva kćeri to matično društvo raspodjeljuje nakon godine tijekom koje ju je primilo, ima za posljedicu podvrgavanje te dobiti oporezivanju koje prelazi gornju vrijednost od 5 % predviđenu tom odredbom.**

Potpisi