Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 13. ožujka 2014.[1]

Predmet C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
protiv
Skatteministeriet

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Østre Landsret (Danska))

„Porezno pravo – Sloboda poslovnog nastana – Nacionalni porez na dobit – Oporezivanje koncerna – Oporezivanje djelatnosti inozemnih stalnih poslovnih jedinica tuzemnih društava – Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja uračunavanjem poreza (metoda uračunavanja) – Uračunavanje gubitaka koji su prethodno uzeti u obzir prilikom prodaje stalne poslovne jedinice u koncernu uz gubitak prava oporezivanja“

1. U ovom se postupku Sud Europske unije ponovno mora pozabaviti prekograničnim oporezivanjem koncerna države članice i njegovom usklađenosti sa slobodom poslovnog nastana. Sud će se ponovno morati pozabaviti i razlogom za opravdanje „očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“, koji je prvi put izričito priznao u presudi Marks & Spencer[2], a čiji se doseg još uvijek ne čini dovoljno razjašnjenim.

2. Svakako, i upućeni slučajevi postaju sve složeniji. Ovaj danski zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na oporezivanje tuzemnog društva s njegovim stalnim poslovnim jedinicama koje se nalaze u drugim državama članicama. Danska je, doduše, u cijelosti oporezivala djelatnost ovih inozemnih poslovnih jedinica. No pritom je, prema tako nazvanoj metodi uračunavanja, u danski porez uračunat porez plaćen u inozemstvu. Međutim, u ovom slučaju su inozemne stalne poslovne jedinice ostvarile samo gubitke. Ovi gubici koji su uzeti u obzir u okviru oporezivanja tuzemnog društva sada bi se trebali uračunavati na temelju posebnog propisa jer su stalne poslovne jedinice unutar koncerna prodane društvima koja ne podliježu danskom pravu oporezivanja.

3. Međutim, u ovom postupku nije riječ o rijetkom posebnom slučaju kojemu se ne može pridati opći značaj. On je štoviše idealan za daljnje razvijanje sudske prakse Suda općenito o prekograničnom uzimanju u obzir gubitaka, kao i posebno u okviru važenja metode uračunavanja.

I – **Pravni okvir**

4. U Kraljevini Danskoj obračunava se porez na dobit društava koja imaju sjedište u tuzemstvu.

1 — Izvorni jezik: njemački

2 — Presuda Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)

5. Ako takvo društvo ima stalnu poslovnu jedinicu u nekoj drugoj nordijskoj državi (Švedskoj, Finskoj ili Norveškoj), tada Kraljevina Danska u skladu s člankom 7. Nordijskog sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može oporezivati društvo i u pogledu dijela dobiti koji se može pripisati toj inozemnoj stalnoj poslovnoj jedinici. Međutim, u skladu s člankom 25. sporazuma, u danski porez treba uračunati inozemni porez na djelatnost stalne poslovne jedinice, ali samo do visine poreza koji je u Kraljevini Danskoj obračunat na dobit stalne poslovne jedinice.

6. Prema zakonodavstvu koje je mjerodavno za glavni postupak, kod danskog poreza trebalo je uzeti u obzir tekuću dobit i gubitke inozemnih poslovnih jedinica tuzemnih društava.

7. No, u određenim slučajevima naložen je ispravak uzimanja gubitaka u obzir. Članak 33. D stavak 5. Ligningslova (Zakona o utvrđivanju osnovice za oporezivanje) o tome je propisivao:

„Ako se stalna poslovna jedinica ... koja se nalazi u stranoj državi ili jedan njezin dio …proda… povezanom društvu …, prilikom prijave oporezivih prihoda uzimaju se u obzir i oduzeti gubici koje ne pokriva dobit sljedećih godina, neovisno o metodi koja je primijenjena za smanjenje poreznog opterećenja. …“

8. Ovaj se propis, prema navodima suda koji je uputio zahtjev, primjenjivao samo ako povezano društvo stjecatelj nije bilo oporezivano zajedno sa stečenim društvom. Iz obrazloženja odgovarajućeg nacrta zakona slijedi da se njime nastojalo izbjeći da danska društva najprije mogu uzimati u obzir gubitke svojih inozemnih stalnih poslovnih jedinica u svrhe smanjenja dobiti, a potom te stalne poslovne jedinice, čim ostvare dobit, prodati povezanom inozemnom društvu kako ne bi morali oporezivati tu dobit u Danskoj.

II – **Glavni postupak**

9. Tužitelj u glavnom postupku je društvo Nordea Bank Danmark A/S. Ono je pravni sljednik banke koja je 2000. zajedno sa švedskom, finskom i norveškom bankom povezana u koncern Nordea.

10. Između 1996. odnosno 1997. i 2000. godine pravni prednik tužitelja je u Švedskoj, Finskoj i Norveškoj imao stalne poslovne jedinice u obliku podružnica banaka. Ove podružnice su u svim godinama ostvarile gubitke. Zbog toga je od porezne osnovice danskog poreza odbijeno ukupno 204.402.324 DKK, što prema sadašnjem tečaju odgovara iznosu od otprilike 27 milijuna eura.

11. Ove podružnice banaka zatvorene su zbog osnivanja koncerna Nordea. Otprilike polovicu radnika preuzela su švedska, finska odnosno norveška društva koja su pripadala koncernu Nordea, kao i dio klijenata. Društva preuzimatelji u okviru vlastitog oporezivanja više nisu mogla istaknuti odbitak gubitaka koje su prethodno ostvarile stalne poslovne jedinice.

12. Danska porezna tijela ocijenila su ove postupke kao djelomičnu prodaju stalnih poslovnih jedinica povezanim društvima sukladno članku 33. D stavku 5. Ligningslova. Stoga su povećala poreznu osnovicu za 2000. godinu za iznos gubitaka koji su ostvareni u prethodnim godinama. Međutim, prema mišljenju Nordea Bank Danmark, ovaj propis protivan je kako pravu Unije tako i Sporazumu o EGP-u.

III – **Postupak pred Sudom**

13. Østre Landsret, koji u međuvremenu odlučuje u sporu, uputio je Sudu sukladno članku 267. UFEU-a sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 49. UFEU-a u vezi s člankom 54. UFEU-a (ranije članak 43. UEZ-a u vezi s člankom 48. UEZ-a) i članku 31. Sporazuma o EGP-u u vezi s njegovim člankom 34. da država članica, koja društvu rezidentu dopušta tekući odbitak gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici, u cijelosti uračunava gubitke stalne poslovne jedinice navedenog društva (u onom opsegu u kojem nisu pokriveni s dobiti u sljedećim godinama) kada se stalna poslovna jedinica zatvori pa se stoga dio njezinog poslovanja prenese na povezano društvo koje ima sjedište u istoj državi kao i stalna poslovna jedinica, te se može pretpostaviti da su iscrpljene sve mogućnosti uzimanja u obzir dotičnih gubitaka?“

14. U postupku pred Sudom pismeno su se očitovali Nordea Bank Danmark, Kraljevina Danska, Savezna Republika Njemačka, Kraljevina Nizozemska, Republika Austrija, Nadzorno tijelo EFTA-e i Komisija.

IV – **Pravna ocjena**

15. U ovom postupku potrebno je razjasniti je li opisano uračunavanje gubitaka inozemne stalne poslovne jedinice u okviru danskog oporezivanja dobiti tuzemnih društava u skladu sa slobodom poslovnog nastana iz Ugovora o EZ-u odnosno Sporazuma o EGP-u.

16. Pritom se ovdje ne mora razlikovati ispitivanje povrede slobode poslovnog nastana društva u državama članicama, koju treba ocjenjivati na temelju članka 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a i u Kraljevini Norveškoj, na koju se primjenjuje članak 31. u vezi s člankom 34. Sporazuma o EGP-u. Naime, obje odredbe zabranjuju ograničenja slobode poslovnog nastana na identičan način [3].

17. Zasada sam, kao i svi sudionici postupka, mišljenja da u ovom slučaju treba utvrditi postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana.

18. Sloboda poslovnog nastana određenom društvu među ostalim daje pravo da svoju djelatnost obavlja u drugim državama članicama putem podružnice [4]. I državi članici porijekla društva načelno je zabranjeno da sprečava njezin poslovni nastan u drugoj državi članici [5]. O takvom sprečavanju je riječ kada se može utvrditi postojanje nepovoljnog tretmana poslovnog nastana u drugoj državi članici u usporedbi s isključivo tuzemnim poslovnim nastanom [6].

19. U Kraljevini Danskoj, odredba članka 33 D stavka 5. Ligningslova različito tretira društva s inozemnim podružnicama i ona s tuzemnim podružnicama. Ako je dansko društvo obavljalo djelatnost preko tuzemne podružnice i prodalo je povezanom društvu koje nije bilo oporezivano u Danskoj, gubici ove tuzemne podružnice koji su prethodno bili uzeti u obzir nisu bili ispravljeni, za razliku od inozemne podružnice. Obavljanje djelatnosti preko podružnice u drugoj državi članici tako je podvrgnuto nepovoljnom poreznom tretmanu.

3 — Vezano za članak 49. UFEU-a usporediti presudu A (C-48/11, EU:C:2012:485, t. 21.).

4 — Usporediti osobito presudu Impacto Azul (C-186/12, EU:C:2013:412, t. 32. i tamo navedenu sudsku praksu).

5 — Vidjeti osobito presude Daily Mail and General Trust (81/87, EU:C:1988:456, t. 16.), AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, t. 21.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 20.).

6 — Usporediti osobito presude AMID (C-141/99, EU:C:2000:696, t. 27.), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 16. do 23.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 20. do 34.).

20. Prema sudskoj praksi, takva nepovoljna nejednakost u postupanju ipak je u skladu sa slobodom poslovnog nastana ako se odnosi ili na situacije koje međusobno nisu objektivno usporedive (o tome pod A) ili ako je opravdana važnim razlozima u općem interesu (o tome pod B)[7].

A – *Nužnost ispitivanja objektivne usporedivosti situacija*

21. Stoga bi u ovom trenutku trebalo provjeriti nalaze li se društva s tuzemnom podružnicom i ona s podružnicom u drugoj državi članici u objektivno usporedivoj situaciji, i to uzimajući u obzir cilj koji se želi postići nacionalnim odredbama o kojima je riječ[8].

22. Iako sam u prošlosti sama provodila takva ispitivanja[9], čini mi se da je vrijeme da se ta praksa napusti[10]. Naime, s jedne strane, nije moguće ni razgraničenje u odnosu na ispitivanje razloga za opravdanje niti su određeni kriteriji u kojim bismo situacijama trebali u potpunosti isključiti objektivnu usporedivost situacija. S druge strane bi takvo utvrđenje narušavalo i primjerenu ravnotežu između temeljne slobode i dotičnog razloga koji opravdava nejednako postupanje.

23. Uvjet objektivne usporedivosti može se smatrati dogmatskim ostatkom iz vremena kad je Sud u području slobode poslovnog nastana priznavao samo one razloge za opravdanje koji su bili izričito propisani Ugovorom[11]. Brojni razlozi za različito postupanje prema tuzemnim i prekograničnim stvarima koji su isticani sa stajališta neke države članice mogli su se tako razmotriti samo u okviru objektivne usporedivosti situacija.

24. Međutim, otkad je Sud počeo priznavati i nepisane razloge za opravdanje, nastala je nova situacija. Razlozi koji govore u prilog nejednakom postupanju sada se redovito odvaguju u okviru ispitivanja raznih već priznatih razloga za opravdanja ili onih koji će se u budućnosti možda trebati priznati. Stoga ne iznenađuje da Sud u slučajevima u kojima ozbiljno prilazi ispitivanju objektivne usporedivosti situacija, proučava u biti isto ono što kasnije još jednom provjerava s aspekta opravdanja[12].

25. U ovom se kontekstu, osobito u odlukama o poreznom pravu, intenzitet ispitivanja usporedivosti situacija u posljednje vrijeme jako razlikovao. Tako je Sudu za utvrđivanje postojanja objektivne usporedivosti djelomično već dostajalo da se u obje situacije želi postići porezna olakšica[13], dok s druge strane postoje i opsežna istraživanja kojima se detaljno razmatra regulatorni sustav dotične države članice[14]. Katkad Sud i odustaje od ispitivanja objektivne uporedivosti situacija[15] ili samo utvrđuje postojanje usporedivosti bez obrazloženja[16].

7 — Presude X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 20.), Komisija/Belgija (C-250/08, EU:C:2011:793, t. 51.), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17.) i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 33.); vezano za slobodno kretanje kapitala usporediti presudu K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 36. i tamo navedenu sudsku praksu).

8 — Presude X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 22.), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17.) i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 33.)

9 — Usporediti osobito moja mišljenja Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:222, t. 31. i sljedeće) i Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2013:531, t. 56. i sljedeće).

10 — Usporediti moja postojeća mišljenja A (C-123/11, EU:C:2012:488, t. 40. i 41.) i SCA Group Holding i dr. (C-39/13 do C-41/13, EU:C:2014:104, t. 32.).

11 — Usporediti primjerice presudu Royal Bank of Scotland (C-311/97, EU:C:1999:216, t. 32.).

12 — Usporediti presudu K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 37. i sljedeće te t. 49. i sljedeće).

13 — Presuda X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 24.)

14 — Presuda K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 37. i sljedeće)

15 — Usporediti presude Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 18. do 26.), Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 27. do 39.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 18. do 34.).

16 — Presuda National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 38.)

26. Iz sudske prakse Suda općenito ne proizlazi pod kojim uvjetima određena razlika uspoređenih situacija isključuje njihovu objektivnu usporedivost. Primjerice, u ovom slučaju valja utvrditi da se situacije inozemne i tuzemne podružnice objektivno razlikuju jer se inozemni porez uračunava u danski porez samo u slučaju oporezivanja inozemne podružnice. Ali prema kojim mjerilima treba odlučiti radi li se pritom o relevantnoj razlici u pogledu ispravka uzimanja gubitka u obzir?

27. No, ako bi se u zaključku utvrdilo da ne postoji objektivna usporedivost situacija, tada je – za razliku od ispitivanja razloga za opravdanje – onemogućeno ispitivanje proporcionalnosti nejednakog postupanja prema tuzemnoj i prekograničnoj situaciji. Primjerena ravnoteža među ciljevima koji su povezani s temeljnom slobodom i onih koji stoje iza razloga razlikovanja između tuzemne i prekogranične situacije time više nije moguća. Uravnoteženo rješenje osigurano je samo kada se razlog nejednakog postupanja promatra u okviru ispitivanja razloga za opravdanje.

28. Stoga ako nije potrebno ni ispitivanje objektivne usporedivosti situacija, niti to ispitivanje vodi do primjerenih razultata, Sud bi od njega u budućnosti trebao odustati. Opravdanje nejednakog postupanja treba ocjenjivati samo ovisno o tome postoji li razlog koji na odgovarajući način može opravdati različito postupanje ili ne.

B – *Opravdanje*

29. Stoga u ovom slučaju nepovoljna nejednakost u postupanju prema inozemnim podružnicama ne predstavlja povredu slobode poslovnog nastana iz Ugovora o EZ-u odnosno Sporazuma o EGP-u samo ako je opravdano važnim razlogom u javnom interesu.

30. Države članice koje sudjeluju u postupku smatraju da takvo opravdanje postoji u ovom slučaju. Pozivaju se na razloge za opravdanje koje Sud priznaje, očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica (o tome pod br. 1.), očuvanje usklađenosti poreznog sustava (o tome pod br. 2.) i sprečavanje izbjegavanja poreza (o tome pod br. 3.).

1. Raspodjela ovlasti oporezivanja

31. Očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica je razlog za opravdanje koji Sud priznaje u ustaljenoj sudskoj praksi [17].

32. Kraljevina Danska smatra da je uračunavanje gubitaka opravdano ovim razlogom za opravdanje, zajedno s ciljem sprečavanja izbjegavanja poreza. Time se naime treba spriječiti da koncern prvotno istakne gubitke inozemne stalne poslovne jedinice u Danskoj, a potom prodajom stalne poslovne jedinice unutar koncerna dobit oporezuje u drugoj, porezno povoljnijoj, državi članici.

33. Preostale države članice koje sudjeluju u postupku odlučujućim smatraju razlog za opravdanje očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, prije svega s aspekta simetrije uzimanja u obzir dobiti i gubitaka u istoj državi članici. Kako je stalna inozemna poslovna jedinica zbog prodaje izvan dohvata danskog prava oporezivanja, ta je simetrija narušena jer se buduća dobit stalne poslovne jedinice više neće oporezivati u Danskoj.

34. U kontekstu različitog naglašavanja, valja prije svega pojasniti što razlog za opravdanje očuvanja ovlasti oporezivanja između država članica zapravo obuhvaća.

17 — Usporediti osobito presude National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45.), Komisija/Španjolska (C-269/09, EU:C:2012:439, t. 76.), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, t. 43.), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 50.), Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, t. 68.) i DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 46.).

35. Pritom se, kao prvo, mora razlikovati između same raspodjele ovlasti oporezivanja i njezinog očuvanja. Naime, Sud u ustaljenoj sudskoj praksi naglašava da je pitanje *načina* na koji će se pravo oporezivanja podijeliti između država članica stvar samih država članica. Ako ne postoje mjere usklađivanja koje donosi Unija, one imaju mogućnost odrediti, putem ugovora ili jednostrano, kriterije raspodjele porezne ovlasti [18].

36. Doduše, Sud je prilikom prvog priznavanja ovog razloga za opravdanje u presudi Marks & Spencer naglasio da treba zaštititi *uravnoteženu* raspodjelu ovlasti oporezivanja [19] te je u više navrata ponovio ovo stajalište i u kasnijim odlukama [20].

37. Načelno se može smatrati da Sud ne dovodi u pitanje način na koji su države članice u određenom slučaju međusobno podijelile svoje ovlasti oporezivanja i da time polazi od „*očuvanja* raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“ [21]. To treba smatrati i u ovom slučaju, u kojem inozemne stalne poslovne jedinice društva oporezuje kako država izvora u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, tako i danska država u kojoj se nalazi sjedište društva, ali u potonjem slučaju samo uz uračunavanje poreza koji je već obračunat u državi izvora.

38. Razlog za opravdanje „očuvanja“njihove raspodjele ovlasti oporezivanja državama članicama time daje pravo da koriste i štite ovu ovlast oporezivanja koju su same odredile. U tome smislu treba razumjeti i ustaljenu sudsku praksu Suda prema kojoj ovaj razlog za opravdanje „osobito“ ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje njezine porezne ovlasti s obzirom na djelatnosti koje se obavljaju na njezinom teritoriju [22]. Pozivanje na ovaj razlog za opravdanje ne može biti isključeno ni kada država članica oporezuje djelatnosti koje se ne obavljaju na njezinom teritoriju, kao primjerice u ovom slučaju djelatnost inozemnih stalnih poslovnih jedinica. U suprotnom bi Sud državama članicama morao negirati ovlast oporezivanja za djelatnosti koje se ne obavljaju na njezinom teritoriju.

39. No, prema načinu kako države članice mogu međusobno ostvarivati i štititi svoju ovlast oporezivanja može se iz dosadašnje sudske prakse Suda o ovom razlogu za opravdanje zaključiti da postoje dvije skupine slučajeva.

40. Kao prvo, države članice mogu spriječiti oduzimanje svoje ovlasti oporezivanja za prihode prijenosom istih u drugu državu članicu [23]. Ovo uključuje i sprečavanje fiktivnih i prijevarnih konstrukcija s ciljem prebacivanja poreznih prihoda između država članica [24].

18 — Vidjeti osobito presude Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 25.), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 45.), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 50.) i DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 47.).

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

20 — Usporediti, među ostalim, presude Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, t. 58.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 53.).

21 — Usporediti i presudu Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, t. 38. i tamo navedenu sudsku praksu) prema kojoj „nedostaci koji mogu proizaći iz usporednog izvršavanja poreznih ovlasti različitih država članica ne predstavljaju ograničenje slobode kretanja“.

22 — Presude Komisija/Njemačka (C-284/09, EU:C:2011:670, t. 77.), FIM Santander Top 25 Euro Fi (C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 47.), SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 45.), Beker i Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, t. 57.), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 53.) kao i Imfeld i Garcet (C-303/12, EU:C:2013:822, t. 75.)

23 — Usporediti presude Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 56.), Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559, t. 87.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 55.).

24 — Usporediti presude SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 60. do 63.) i SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, t. 45. do 47.).

41. Kao drugo i zrcalno, države članice ne moraju uzimati u obzir ni gubitke iz djelatnosti koje ne oporezuje ta nego neka druga država članica. Naime, razlog za opravdanje obuhvaća očuvanje simetrije između prava na oporezivanje dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka [25]. Unutarnje tržište poreznom obvezniku stoga ne daje mogućnost izbora u kojoj će se državi članici njegovi gubici uzimati u obzir [26].

42. Na temelju ovih dosad priznatih skupina slučajeva postaje jasno da je razlog za opravdanje, tzv. „očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“, samo pojavni oblik drugih priznatih razloga za opravdanje i to upravo u pogledu razgraničenja poreznih ovlasti država članica.

43. Naime, s jedne strane je ideja prema kojoj uzimanje u obzir dobiti ne smije biti odvojeno od uzimanja u obzir gubitaka određene djelatnosti samo izraz razloga za opravdanje očuvanja usklađenosti poreznog sustava. Prema tom razlogu, ograničenje temeljne slobode može biti opravdano samo ako se utvrdi postojanje izravne veze između porezne olakšice i njezinog usklađivanja s određenim poreznim opterećenjem [27]. Sud je u okviru ispitivanja ovog razloga za opravdanje već utvrdio da u tom smislu postoji izravna veza između uzimanja u obzir dobiti i gubitka iz djelatnosti u državi članici [28]. Tako Sud ispravno smatra da se preklapaju zahtjevi porezne usklađenosti i uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica [29].

44. S druge strane je sprečavanje prebacivanja prihoda iz jedne države članice u drugu putem fiktivnih ili prijevarnih konstrukcija samo poseban slučaj priznatoga razloga za opravdanje sprečavanja izbjegavanja poreza. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, nacionalni propis koji ograničava slobodu poslovnog nastana može biti opravdan kada se odnosi upravo na isključivo umjetne konstrukcije koje su usmjerene na izbjegavanje primjene pravnih pravila dotične države članice [30]. U okviru „očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“sada nije riječ o tome da se spriječi da porezni obveznik u potpunosti izbjegne oporezivanje, nego o tome da umjetnim konstrukcijama porezne prihode prebaci u drugu državu članicu. I sam Sud smatra da takva veza postoji kada, među ostalim, provodi „sveobuhvatnu ocjenu“ obaju razloga za opravdanje [31].

45. Ako razlog za opravdanje, tzv. „očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“, prepoznajemo samo kao poseban pojavni oblik drugih priznatih razloga za opravdanje, onda je jasno i zašto se čini da Sud očuvanje ove raspodjele katkad priznaje kao samostalno opravdanje [32], a katkad samo u vezi s drugim razlozima za opravdanje [33].

46. Međutim, jasnoći sudske prakse pridonosi kada prilikom provjere opravdavanja nekog ograničenja temeljnih sloboda stvarni razlog ne ostane skriven iza etikete „raspodjele ovlasti oporezivanja“nego izbije u prvi plan. Stoga ću u nastavku ispitivati samo one razloge za opravdanje čiji su posebni pojavni oblici dosad bili sažeti pod pojmom „očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica“, a u ovom slučaju očuvanja usklađenosti poreznog sustava (o tome pod 2.) i sprečavanja izbjegavanja poreza (o tome pod 3.).

25 — Presuda Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532, t. 24.).

26 — Usporediti presude Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, t. 55.), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, t. 29.) i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 43.).

27 — Vidjeti osobito presude Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 44.), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, t. 46.) i Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59.).

28 — Presuda K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 69.)

29 — Presuda National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 80.)

30 — Vidjeti osobito presude Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 63.) i SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 65.).

31 — Presuda SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 66. i 69.)

32 — Usporediti presudu National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 48.).

33 — Usporediti presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 51.), Lidl Belgium (C-356/04, EU:C:2006:585, t. 38. i sljedeće) i A (C-123/11, EU:C:2013:84, t. 46.).

2. Porezna usklađenost

47. Prema stalnoj sudskoj praksi, nužnost očuvanja usklađenosti poreznog uređenja može opravdati ograničenje temeljne slobode. Za to mora biti utvrđeno postojanje izravne veze između porezne olakšice i njezinog izjednačavanja određenim poreznim opterećenjem [34]. U takvom slučaju porezna olakšica može biti uskraćena imatelju temeljne slobode ako ne podliježe poreznom opterećenju koje je s time izravno povezano. Izravan karakter te veze treba pritom utvrđivati s obzirom na cilj koji se želi postići poreznim propisom [35].

48. Sud je u ovom pogledu već utvrdio da postoji izravna veza između uzimanja u obzir dobiti i gubitka djelatnosti u državi članici [36].

49. Kao što je Komisija opravdano iznijela, u ovom slučaju međutim načelno postoji simetrija uzimanja u obzir dobiti i gubitka za oporezivanu djelatnost, a da pritom nije potrebno uračunavanje gubitaka. Naime, Kraljevina Danska se u razdoblju koje je mjerodavno za glavni postupak odlučila za oporezivanje inozemnih stalnih poslovnih jedinica te je stoga morala uzimati u obzir kako dobit tako i gubitke ove djelatnosti.

50. U ovu simetriju ubraja se, a na što je točno uputila Nordea Bank Danmark, i činjenica da se prilikom prodaje inozemne stalne poslovne jedinice u Danskoj mora oporezivati moguća dobit nastala prilikom prodaje. Kod društava koja su povezana kao u ovom slučaju, a koja međusobno ne ugovaraju nikakvu ili ne ugovaraju odgovarajuću cijenu, ta dobit iz prodaje – a kako propisuje i dansko porezno pravo – može biti određena prema takozvanoj nepristranoj usporedbi s objektivnom tržišnom vrijednosti. S tog gledišta, oporezivanje točno odgovara ovlaštenju države članice da oporezuje povećanje vrijednosti kapitala društva koje podliježe njezinoj poreznoj ovlasti [37].

51. Pritom je nevažno – kao što primjerice prigovara Kraljevina Nizozemska – da bi poreznim obveznicima trebalo priznati odbitak gubitaka bez obzira na danski sustav uračunavanja, bez mogućnosti oporezivanja buduće dobiti. Da se eventualna buduća dobit više ne može oporezivati normalna je mogućnost u okviru oporezivanja jedne djelatnosti, osobito u slučaju ekonomskog neuspjeha djelatnosti ili kada država članica zbog prijenosa sjedišta izgubi ovlast oporezivanja.

52. Međutim, protiv simetrije je osobito Republika Austrija istaknula da je oporezivanje dobiti u ovom slučaju više formalne naravi. Kako Kraljevina Danska primjenjuje metodu uračunavanja na oporezivanje stalnih inozemnih poslovnih jedinica, porez koji je već plaćen u državi gdje je nastala obveza mora biti uračunat. Ako u Danskoj postoji jednaka ili niža porezna stopa od one u državi izvora, dobit stalnih inozemnih poslovnih jedinica stoga uopće ne bi bila oporezivana. Čak i ako bi porezna stopa u državi izvora bila niža, Danska u svakom slučaju ne bi imala potpuno pravo oporezivanja.

53. Ovaj prigovor je opravdan u dijelu u kojem oporezivanje inozemne stalne poslovne jedinice u okviru metode uračunavanja dovodi od poreznih rezultata koji se razlikuju od normalnog oporezivanja tuzemne djelatnosti. Porezni prihod koji Danska dobiva iz oporezivanja inozemne stalne poslovne jedinice u pravilu će biti niži. Razvidna je i određena neravnoteža između potpunog uzimanja u obzir nastalih gubitaka i maksimalnog djelomičnog oporezivanja njezine dobiti u konačnici.

34 — Vidjeti osobito presude Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, t. 42.), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 43. i 44.), DI VI Finanziaria di Diego della Valle & C. (C-380/11, EU:C:2012:552, t. 46.) i Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, t. 59.).

35 — Vidjeti osobito presude Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, t. 44.) i Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, t. 42.).

36 — Presuda K (C-322/11, EU:C:2013:716, t. 69.)

37 — Usporediti presude National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, t. 46.) i DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, t. 48. i 49.).

54. Unatoč tome, oporezivanje stalne inozemne poslovne jedinice u okviru metode uračunavanja ne treba izjednačavati s njezinim neoporezivanjem sukladno metodi izuzimanja. Potonjim slučajem Sud se pozabavio u presudi Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt te je državi članici u konačnici dopustio da naknadno ispravi uzimanje u obzir gubitka koje je, usprkos nepostojanju ovlasti oporezivanja, nastupilo na temelju oslobađanja prihoda inozemne stalne poslovne jedinice [38]. Protivno mišljenju Savezne Republike Njemačke, ova presuda ipak se ne može primijeniti na ovaj slučaj jer je Kraljevina Danska zapravo htjela izvršavati svoju ovlast oporezivanja u pogledu stalnih inozemnih poslovnih jedinica pa je barem postojala mogućnost da se njihova dobit djelomično i oporezuje.

55. Međutim, u ovom slučaju ne treba odlučivati o tome ovlašćuje li ovlast oporezivanja, koja je ograničena metodom uračunavanja, državu članicu da u okviru porezne usklađenosti uzima u obzir nastale gubitke, makar i u ograničenom opsegu. Naime, obrazložen i jasan cilj danskog propisa o uračunavanju nije stvaranje odgovarajućeg odnosa između uzimanja u obzir dobiti i gubitaka za djelatnosti koje se oporezuju u okviru metode uračunavanja. Kako je Kraljevina Danska i sama navela – propis štoviše samo treba u posebnim slučajevima spriječiti zlouporabu potpunog uzimanja u obzir gubitaka u okviru metode uračunavanja. No, porezni obveznici, prema danskom poreznom pravu, u pravilu trebaju uživati upravo tu povlasticu potpunog uzimanja u obzir gubitaka, čak i kada oni neće biti pokriveni zbog neostvarivanja buduće dobiti.

56. S obzirom na ovakvo uređenje danskog propisa, pozivanje na razlog za opravdanje očuvanja usklađenosti poreznog uređenja bilo bi isključeno i s obzirom na ustaljenu sudsku praksu, a prema kojoj se nacionalni propis ne može jamčiti ostvarenje predviđenog cilja osim ako istinski ne osigurava njegovo ostvarenje i to na sustavan i dosljedan, dakle ispravan način [39].

57. Ovo ograničenje slobode poslovnog nastana stoga se ne može opravdati nužnošću očuvanja usklađenosti poreznog sustava.

3. Sprečavanje izbjegavanja poreza

58. Međutim, prema ustaljenoj sudskoj praksi, nacionalni propis koji, radi sprečavanja izbjegavanja poreza, ograničava slobodu poslovnog nastana može biti opravdan ako se odnosi upravo na isključivo umjetne konstrukcije koje su usmjerene na izbjegavanje primjene pravnih pravila dotične države članice [40]. Ako se radi upravo o sprečavanju prebacivanja dobiti u drugu državu članicu, čini se da Sud postavlja čak i blaže uvjete. Naime, u svrhe očuvanja raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica može biti opravdan i propis čija svrha nije upravo sprečavanje isključivo umjetnih konstrukcija [41].

59. Kako proizlazi iz obrazloženja zakona, ovaj propis služi cilju sprečavanja koncerna u tome da gubitke stalne inozemne poslovne jedinice prvo prijavi u Danskoj kako bi smanjio svoju poreznu obvezu, a kasniju dobit oporezuje samo u nekoj drugoj državi. Razumljivo je da time može postojati mogućnost izbjegavanja, osobito u slučaju klasičnog tijeka ulaganja u kojem fazu gubitaka na temelju početnih ulaganja zamijeni faza dobiti. Stoga prebacivanje djelatnosti inozemne stalne poslovne jedinice unutar koncerna može biti korisno, čak i ako društvo preuzimatelj više ne može koristiti njezine gubitke, ako je inozemna porezna stopa niža od danske.

38 — Presuda Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588)

39 — Vidjeti osobito presudu Sokoll-Seebacher (C-367/12, EU:C:2014:68, t. 39. i tamo navedenu sudsku praksu).

40 — Vidjeti osobito presude Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, t. 63.) i SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 65.).

41 — Presuda SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 66.)

60. Ipak, nacionalni propis za sprečavanje izbjegavanja poreza ne smije prelaziti ono što je nužno za postizanje ovog cilja. Stoga se poreznom obvezniku mora s jedne strane priznati mogućnost da dostavi dokaze za moguće gospodarske razloge [42]. S druge strane se porezni ispravak mora ograničiti na onaj dio koji premašuje ono što bi nastalo bez međusobne povezanosti društava [43].

61. U postupku tako velikih razmjera kao što je oporezivanje ne može se doduše zahtijevati da svaki pojedini slučaj nužno mora biti podvrgnut pojedinačnom ispitivanju, već štoviše mora biti moguće i općenito uređenje pitanja koja imaju određeni slijed ili proizlaze iz određene motivacije.

62. Međutim, u ovom su slučaju granice dopuštene tipizacije izbjegavanja poreza svakako prekoračene. Kao prvo, ne postoji nikakva mogućnost za poreznog obveznika da pruži protudokaz za izbjegavanje, iako je očito da bi prilikom prijenosa stalne poslovne jedinice unutar koncerna, osobito radi ukidanja dvostrukih kapaciteta, mogli postojati razumni razlozi za prodaju, kao što to ovaj slučaj pokazuje. Kao drugo, ovaj slučaj pokazuje i da, prema mišljenju Nadzornog tijela EFTA-e, nije proporcionalno da se kod svake, čak i samo djelomične prodaje stalne poslovne jedinice nalaže potpuno uračunavanje prethodno istaknutih gubitaka. Time se naime negativno utječe i na slučajeve u kojima se stalna poslovna jedinica u biti samo likvidira.

63. Kao treće, konačno uračunavanje svih ostvarenih gubitaka ne stoji ni u kakvom odnosu prema mogućem izbjegavanju buduće dobiti, a na čiju je kompenzaciju usmjeren danski propis. Kraljevina Danska može opravdano zahvaćati samo u onu dobit čiji je nastanak u trenutku prodaje očekivan. Naime, povećane mogućnosti nastanka dobiti nakon toga trebale bi se pripisati ovlasti oporezivanja države članice koja je tada nadležna. Dobit koja je u trenutku prodaje već uložena, izražava se, kako je Komisija točno naglasila, u određivanju prodajne cijene prema načelu nepristrane transakcije [44].

64. Ako Kraljevina Danska ovu vrijednost ne smatra odgovarajućom, jer prema njezinom mišljenju društvo može imati više koristi od prijenosa unutar koncerna nego od onoga na treću osobu, valja podsjetiti da ta povećana korist ionako ne bi nastala da je stalna poslovna jedinica ostala pod poreznom ovlasti Danske. Ostanak stalne poslovne jedinice pod poreznom ovlasti Danske je u konačnici upravo onaj cilj koji se ovim propisom želi postići.

65. Time ni cilj sprečavanja izbjegavanja poreza ne može opravdati ovo ograničenje slobode poslovnog nastana jer danski propis premašuje ono što je nužno za postizanje ovoga cilja.

4. Zaključak opravdanja

66. Ovo ograničenje slobode poslovnog nastana nije opravdano važnim razlozima općeg interesa. Stoga nije potrebno ulaziti u izlaganje Nordea Bank Danmark, a prema kojem je opravdanje u skladu s presudom Marks & Spencer u svakom slučaju isključeno time da se poreznom obvezniku ne može uskratiti uzimanje u obzir gubitaka ako su – kao u ovom slučaju zbog zatvaranja podružnica banaka – isključene sve mogućnosti uzimanja gubitaka u obzir u državi izvora.

42 — Usporediti presudu SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 71.).

43 — Usporediti presudu SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 72.).

44 — Usporediti gore, t. 50.

V – **Zaključak**

67. Na prethodno pitanje valja odgovoriti kako slijedi:

Članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a i članku 31. u vezi s člankom 34. Sporazuma o EGP-u protivno je da država članica, koja društvu rezidentu u okviru metode uračunavanja dopušta tekući odbitak gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u nekoj drugoj državi članici, u cijelosti uračunava gubitke stalne poslovne jedinice (u onom opsegu u kojem nisu pokrivene s dobiti u sljedećim godinama) kad je uračunavanje predviđeno u svakom pojedinom slučaju kad se dio njezinog poslovanja prenosi na povezano društvo koje ima sjedište u istoj državi kao i stalna poslovna jedinica.