Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

17. prosinca 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit – Sloboda poslovnog nastana – Nerezidentna stalna poslovna jedinica – Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja izuzimanjem prihoda nerezidentne stalne poslovne jedinice – Uzimanje u obzir gubitaka koje ostvari takva stalna poslovna jedinica – Uračunavanje prethodno odbijenih gubitaka u slučaju prijenosa nerezidentne poslovne jedinice – Konačni gubici“

U predmetu C-388/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka), odlukom od 19. veljače 2014., koju je Sud zaprimio 14. kolovoza 2014., u postupku

**Timac Agro Deutschland GmbH**

protiv

**Finanzamt Sankt Augustin,**

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič, predsjednik drugog vijeća, u svojstvu predsjednika trećeg vijeća, C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 1. srpnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Finanzamt Sankt Augustin, U. Strake i H. Brandenberg, u svojstvu agenata,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

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

— za austrijsku vladu, C. Pesendorfer, E. Lachmayer i A. Wild kao i M. Klamert, u svojstvu agenata,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Kraehling, u svojstvu agenta, uz asistenciju S. Ford i N. Saundersa, *barristers*,

* Jezik postupka: njemački

— za Europsku komisiju, W. Roels i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 3. rujna 2015.,

donosi sljedeću

**Presudu**

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Timac Agro Deutschland GmbH (u daljnjem tekstu: Timac Agro), njemačkog društva kapitala i Finanzamta Sankt Augustin (porezna služba u Sankt Augustinu) u vezi sa, s jedne strane, njegovim uračunavanjem prethodno odbijenih gubitaka nastalih u poreznim razdobljima 1997. i 1998. koje je imala nerezidentna stalna poslovna jedinica tog društva, a sve povodom prijenosa te jedinice na nerezidentno društvo kćer i, s druge strane, u vezi s odbijanjem porezne službe u Sankt Augustinu da uzme u obzir gubitke nastale u poreznim razdobljima od 1999. koje je spomenuta jedinica imala nakon tog prijenosa.

## Pravni okvir

*Njemačko pravo*

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

„Ako su sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prihodi od gospodarskih djelatnosti poslovne jedinice smještene u stranoj državi izuzeti od poreza na prihod, gubitak koji se veže za te prihode prema odredbama nacionalnog poreznog prava treba, na zahtjev poreznog obveznika, biti odbijen prilikom izračuna ukupnog iznosa prihoda, dok god ga porezni obveznik može prebiti ili odbiti ako prihodi nisu izuzeti od poreza na prihod i ako je taj gubitak veći od pozitivnih prihoda od gospodarske djelatnosti drugih poslovnih jedinica u istoj stranoj državi koje su tim sporazumom izuzete.

U slučaju da gubitak time nije prebijen, moguće je odbiti gubitke ako su ispunjeni uvjeti iz članka 10.d.

Ako su u nekom naknadnom poreznom razdoblju opći prihodi od gospodarskih djelatnosti stalnih poslovnih jedinica smještenih u toj stranoj državi koji su na temelju sporazuma izuzeti od poreza na prihod pozitivni, gubitak odbijen na temelju prve i druge rečenice treba se uračunati u ukupni iznos prihoda izračunatih za tu poreznu godinu.

Treća rečenica ne primjenjuje se ako porezni obveznik dokaže da se prema odredbama prava strane države koje se na njega primjenjuju ne može općenito zahtijevati prijenos odbitka gubitaka na porezno razdoblje koje nije ono u kojem je do njih došlo.“

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

„Članak 2.a stavak 3. treća, peta i šesta rečenica, u verziji objavljenoj 16. travnja 1997. (BGBl 1997 I, str. 821.), i dalje se primjenjuje na porezna razdoblja od 1999. do 2008. ako postoji pozitivan prihod u smislu članka 2.a stavka 3. treće rečenice ili ako se stalna poslovna jedinica koja se nalazi u stranoj

državi u smislu članka 2.a stavka 4., u verziji iz pete rečenice, pretvori u društvo kapitala, ako se ona prenese ili zatvori. [...] Članak 2.a stavak 4. primjenjiv je u verziji koja je uslijedila nakon poreznih razdoblja od 1999. do 2008.:

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

1) pretvori u društvo kapitala ili

2) uz naknadu ili besplatno prenese ili

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

*Ugovori o sprečavanju dvostrukog oporezivanja*

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

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

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

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

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

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

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

8 Članak 12. pod b) Protokola njemačko-austrijskog ugovora određuje u vezi s člankom 24. tog ugovora:

„Kada osobe koje su rezidenti u Saveznoj Republici Njemačkoj nakon poreznog razdoblja 1990. (1989./1990.) u stalnim poslovnim jedinicama smještenima u Austriji ostvare gubitke, u skladu s odredbama iz članka 2.a stavka 3. EStG-a u obzir se uzimaju gubici ostvareni do poreznog razdoblja 1997. (1996./1997.). Od poreznog razdoblja 1994. ne primjenjuju se uračunavanja na temelju članka 2.a stavka 3. treće rečenice [EStG-a]. Ako se u skladu s tim odredbama u Saveznoj Republici Njemačkoj ne može primijeniti predviđena porezna olakšica zbog načela pravomoćnosti i ako se postupak određivanja poreza više ne može ponovno otvoriti zbog prekluzije, gubici se mogu uzeti u

obzir u Republici Austriji u obliku odbijanja gubitaka. Gubici ostvareni počevši od poreznog razdoblja 1998. (1997./1998.) moraju se prema načelu uzajamnosti uzeti u obzir u državi u kojoj se nalazi poslovna jedinica. Gore navedene odredbe primjenjuju se samo ako to ne dovodi do dvostrukog uzimanja u obzir gubitaka.“

## Glavni postupak i prethodna pitanja

9 Timac Agro je njemačko društvo kapitala i dio je francuske grupe. Ono je od 1997. imalo stalnu poslovnu jedinicu u Austriji. Ta poslovna jedinica je 31. kolovoza 2005. uz naknadu prenesena na društvo sa sjedištem u Austriji, a koje pripada istoj grupi društava kao i Timac Agro.

10 Pitanje tretiranja gubitaka te nerezidentne stalne poslovne jedinice pojavilo se zbog toga što je ona između 1997. i 2005. ostvarila gubitke u svim poreznim razdobljima, osim u onima koja se odnose na dvije godine: 2000. i 2005.

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

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

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

14 Taj sud navodi da, premda su činjenice koje su dovele do presude Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588) djelomično usporedive s činjenicama u predmetu koji se sada pred njim vodi, u toj presudi je ipak bila riječ o uračunavanju gubitaka u oporezivu osnovicu do visine dobiti nerezidentne stalne poslovne jedinice. Suprotno tomu, u glavnom predmetu je do uračunavanja gubitaka došlo zbog prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice, bez obzira na njezinu moguću dobit.

15 U slučaju da Sud presudi da se načela koja proizlaze iz spomenute presude također mogu primijeniti na slučaj kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom predmetu, sud koji je uputio zahtjev se pita mogu li se načela koja se odnose na konačne gubitke koje sud spominje u točkama 55. i 56. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) primijeniti na gubitke koji se odnose na porezna razdoblja za 1997. i 1998. godinu, a koji se, s obzirom na to da su uračunati, više ne uzimaju u obzir u Njemačkoj.

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

17 Taj sud se također pita postoje li u glavnom predmetu koji se pred njim vodi konačni gubici u smislu načela navedenih u točkama 55. i 56. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763). Ističe da sve do tada nije uspio utvrditi kriterije kojima bi se moglo odrediti slučajeve u kojima se ta načela primjenjuju.

18 U tim je okolnostima Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

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

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

## O prethodnim pitanjima

*Prvo pitanje*

19 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, na temelju prijenosa poslovne jedinice prethodno odbijeni gubici uračunavaju u oporeziv prihod društva prenositelja kada su, na temelju ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, njezini prihodi izuzeti od oporezivanja u državi članici u kojoj sjedište ima društvo za koje je vezana.

20 Valja podsjetiti da za trgovačka društva osnovana sukladno zakonodavstvu neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije sloboda poslovnog nastana podrazumijeva pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 17. i navedena sudska praksa).

21 Premda odredbe Ugovora o FEU-u koje se odnose na slobodu poslovnog nastana imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici, posebice putem stalne poslovne jedinice (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 18 i navedena sudska praksa).

22 Sloboda poslovnog nastana je ugrožena ako na temelju poreznog sustava države članice rezidentno društvo koje ima društvo kćer ili stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici ima drukčiji porezni tretman koji je nepovoljniji u odnosu na rezidentno društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu ili društvo kćer u prvoj državi članici (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 19. i navedena sudska praksa).

23 Što se tiče uzimanja u obzir gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice radi određivanja prihoda i izračunavanja oporezivog prihoda društva za koje je ona vezana, Sud je već presudio da je takvo uzimanje u obzir porezna pogodnost (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 20. i navedena sudska praksa).

24 Osim toga, iz sudske prakse Suda proizlazi da se uračunavanjem takvih gubitaka, do kojeg dolazi samo u slučaju prijenosa nerezidentne stalne poslovne jedinice, lišava takve pogodnosti društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u državi članici u kojoj ono nema sjedište u odnosu na društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u istoj državi članici te je stoga nepovoljan tretman (vidjeti u tom smislu presudu Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 21.).

25 Iz te sudske prakse također proizlazi da bi takav nepovoljan tretman mogao odvratiti rezidentno društvo od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici u kojoj nema sjedište pa je prema tome u načelu zabranjeno ograničenje iz odredaba ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu presudu Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 22.).

26 Takvo ograničenje dopušteno je samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 23. i navedena sudska praksa).

27 Što se tiče usporedivosti navedenih situacija valja podsjetiti da se načelno stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici ne nalaze u situaciji koja se može usporediti s rezidentnim stalnim poslovnim jedinicama u pogledu mjera koje ta država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.).

28 Ipak, Savezna Republika Njemačka je priznajući odbijanje gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Austriji dodijelila poreznu pogodnost rezidentnom društvu za koje se ona veže, isto kao da je spomenuta stalna poslovna jedinica smještena u Njemačkoj, i stoga ju je izjednačila s rezidentnim stalnim poslovnim jedinicama u pogledu odbitka gubitaka (vidjeti u tom smislu presude Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, t. 35. i Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.). U tim okolnostima je posljedično situacija rezidentnog društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Austriji usporediva sa situacijom rezidentnog društva koje ima stalnu poslovnu jedinicu u Njemačkoj.

29 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 Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 25. i navedena sudska praksa).

30 Savezna Republika Njemačka ističe da su i prihodi koje je ostvarila stalna poslovna jedinica u Austriji i prihodi ostvareni tijekom razdoblja kada je stalna poslovna jedinica bila vezana za društvo sa sjedištem u Njemačkoj te oni ostvareni u trenutku njezina prijenosa izuzeti od oporezivanja u Njemačkoj, s obzirom na to da u skladu s njemačko-austrijskim ugovorom nadležnost za njihovo oporezivanje pripada Republici Austriji.

31 Ta država članica pojašnjava da uračunavanje o kojemu je riječ u glavnom postupku odgovara iznosu prethodno odbijenih gubitaka. Takvo uračunavanje je stoga porezni prijeboj dobiti rezidentnog društva koja nije prethodno oporezovana.

32 Osim toga, porezni sustav o kojemu je riječ u glavnom postupku ima za cilj spriječiti to da porezni obveznici izbjegnu sustav uračunavanja pomoću fiksnih prodajnih cijena koje su niže od tržišnih ili pomoću drugih namještanja te spriječiti naknadno oporezivanje.

33 Savezna Republika Njemačka smatra da je porezni sustav o kojemu je riječ u glavnom postupku stoga opravdan važnim razlogom u općem interesu koji je vezan za nužnost osiguranja ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, razlogom vezanim za koherentnost poreznih sustava te onim vezanim za sprečavanje izbjegavanja poreza.

34 Što se najprije tiče nužnosti očuvanja ujednačene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica, valja podsjetiti da je riječ o legitimnom cilju koji je Sud priznao, a koji može učiniti nužnim to da se na gospodarske djelatnosti društava sa sjedištem u nekoj od spomenutih država članica, i u pogledu dobiti i u pogledu gubitaka, primjenjuju samo porezna pravila te države članice (presuda K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 50. i navedena sudska praksa).

35 Kao što je Sud već istaknuo, svrha tog cilja jest među ostalim očuvati simetriju između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka, osobito radi sprečavanja toga da porezni obveznik slobodno odabere državu članicu u kojoj želi prijaviti tu dobit ili te gubitke (presuda K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 51. i navedena sudska praksa).

36 U glavnom predmetu, Savezna Republika Njemačka se zbog neprimjene njemačko-austrijskog ugovora pozvala na pravo oporezivanja prihoda koje je ostvarila stalna poslovna jedinica smještena u Austriji koja je vezana za društvo sa sjedištem u Njemačkoj.

37 Međutim, primjena tog ugovora dovela je do toga da Savezna Republika Njemačka nad tim prihodima nije izvršila nijednu poreznu ovlast. Stoga bi oduzimanje mogućnosti Saveznoj Republici Njemačkoj da u oporeziv prihod rezidentnog društva uračuna prethodno odbijene gubitke na temelju stalne poslovne jedinice smještene u Austriji, u slučaju njezina prijenosa, tom društvu omogućilo da slobodno izabere državu članicu u kojoj ih želi prijaviti (vidjeti u tom smislu presudu Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 34.).

38 U tim okolnostima, uračunavanje o kojemu je riječ u glavnom postupku omogućuje očuvanje simetrije između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka te time i osiguranje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među dotičnim državama članicama.

39 Što se nadalje tiče opravdanja koje se temelji na nužnosti očuvanja koherentnosti nacionalnog poreznog sustava, valja podsjetiti da je i tu riječ o legitimnom cilju koji je Sud priznao. Da bi argument utemeljen na takvom opravdanju mogao biti uspješan, potrebno je pokazati postojanje izravne veze između porezne pogodnosti u pitanju i prijeboja te pogodnosti s pojedinim poreznim predujmom, dok se izravnost te veze mora ocijeniti u odnosu na cilj propisa u pitanju (presuda K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 65. i 66.).

40 Sud je u okviru uračunavanja prethodno odbijenih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice pojasnio da se njihovo uračunavanje ne može odvojiti od njihova ranijeg uzimanja u obzir. Tako je smatrao da to uračunavanje, u slučaju kada društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u državi članici u kojoj nije njegovo sjedište a s obzirom na koju država članica rezidentnosti tog društva nema nikakvo pravo oporezivanja, ima simetričnu logiku. Dakle, postojala je izravna, osobna i stvarna veza između dvaju elemenata poreznog mehanizma, s obzirom na to da je spomenuto uračunavanje dodatni element nerazdvojiv od prethodno odobrenog odbitka (vidjeti u tom smislu presudu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, t. 42.).

41 U glavnom predmetu je dovoljno utvrditi da, s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nema nikakvo pravo oporezivanja u pogledu prihoda koje je ostvarila stalna poslovna jedinica smještena u Austriji, uračunavanje predmetnih gubitaka u oporeziv prihod rezidentnog društva za koje je vezana ima simetričnu logiku te je dodatni element nerazdvojiv od prethodno odobrenog odbitka. Stoga je porezni sustav kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku također opravdan nužnošću jamčenja koherentnosti njemačkog poreznog sustava.

42 Naposljetku, što se tiče cilja koji se odnosi na sprečavanje izbjegavanja poreza, valja utvrditi da je riječ o cilju kojim je moguće opravdati ograničenje slobode poslovnog nastana koju jamči Ugovor. U skladu sa sudskom praksom Suda, da bi argument koji se temelji na tom opravdanju mogao uspjeti, posebna svrha takvog ograničenja mora biti sprečavanje stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnošću s ciljem izbjegavanja plaćanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit iz djelatnosti koje su obavljane na nacionalnom teritoriju (presuda K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 61. i navedena sudska praksa).

43 Što se tiče relevantnosti spomenutog opravdanja u pogledu okolnosti kao što su one u glavnom postupku, valja priznati da postoji opasnost da grupa društava organizira svoje djelatnosti na način da od prihoda oporezivog u Njemačkoj odbije gubitke koje ima stalna poslovna jedinica u Austriji koja posluje s gubicima te, jednom kada ta poslovna jedinica počne poslovati s dobiti, svoje djelatnosti prenese s potonje na drugo društvo iz iste grupe koje je porezni obveznik u drugoj državi članici.

44 Dakle, predmetni porezni sustav je, time što u oporezivi prihod društva prenositelja smještenog u Njemačkoj, a koji je prenio stalnu poslovnu jedinicu smještenu u Austriji, uračunava na taj način odbijene gubitke, takav da sprečava prakse čiji je cilj izbjegavanje plaćanja poreza koji se uobičajeno mora platiti na dobit iz djelatnosti koje su obavljane na njemačkom državnom području.

45 Uzimajući u obzir ta razmatranja, valja utvrditi da porezni sustav kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku može biti opravdan važnim razlozima u općem interesu koji su vezani za nužnost osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije kao i koherentnosti njemačkog poreznog sustava te sprečavanja porezne utaje.

46 Međutim, još valja utvrditi prelazi li takav sustav ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva.

47 Najprije valja podsjetiti da se zahtjevi uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja i porezne koherentnosti preklapaju (presuda National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 80.). Osim toga, ciljevi očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica i sprečavanja izbjegavanja poreza su povezani (presuda Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 62. i navedena sudska praksa).

48 Što se tiče proporcionalnosti poreznog sustava o kojemu je riječ u glavnom postupku, valja podsjetiti da se ciljem uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja želi očuvati simetrija između prava na oporezivanje dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka. Za njezino očuvanje nužno je da se odbijeni gubitci stalne poslovne jedinice mogu kompenzirati oporezivanjem dobiti te poslovne jedinice koju ona ostvari u okviru porezne nadležnosti dotične države članice, to jest i dobiti ostvarene tijekom cijelog razdoblja u kojem je navedena poslovna jedinica ovisila o rezidentnom društvu i dobiti ostvarene u trenutku njezina prijenosa (presuda Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 32. i 33.).

49 Takav prijeboj osim toga može osigurati poreznu koherentnost s obzirom na to da je on dodatni element nerazdvojiv od prethodnog uzimanja u obzir gubitaka (vidjeti u tom smislu presudu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588, t. 54.).

50 Nadalje, valja utvrditi da spomenuti prijeboj također može spriječiti poreznu utaju s obzirom na to da se njime smanjuje opasnost od izbjegavanja plaćanja poreza koji se uobičajeno mora platiti u rezidentnoj državi članici društva za koje je vezana stalna poslovna jedinica.

51 U glavnom predmetu je nesporno da su i prihodi koje je ostvarila stalna poslovna jedinica smještena u Austriji, a koja pripada društvu sa sjedištem u Njemačkoj, i prihodi ostvareni prije njezina prijenosa kao i oni ostvareni u trenutku tog prijenosa izuzeti od poreza u Njemačkoj. Iz toga slijedi da se prethodno odbijeni gubici na temelju prenesene poslovne jedinice ne mogu kompenzirati oporezivanjem njezinih

prihoda. Stoga je njihovo uračunavanje u oporeziv prihod društva prenositelja mjera proporcionalna zadanim ciljevima, to jest očuvanju uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje, nužnosti osiguranja porezne koherentnosti kao i sprečavanja izbjegavanja poreza.

52 Naposljetku, kako bi se odgovorilo na pitanje suda koji je uputio zahtjev u pogledu načela koja se odnose na konačne gubitke navedene u točkama 55. i 56. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), valja pojasniti da utvrđenje što se tiče proporcionalnosti uračunavanja o kojemu je riječ u glavnom postupku ipak ne znači da država članica rezidentnosti društva prenositelja ne mora poštovati načela navedena u spomenutim točkama, s obzirom na to da uračunavanje ne utječe na kvalifikaciju dotičnog gubitka.

53 Budući da je rezidentno društvo prenositelj dokazalo da su uračunati gubici konačni gubici u smislu točke 55. presude Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), protivno je članku 49. UFEU-a isključiti mogućnost tom društvu da od svoje u državi članici rezidentnosti oporezive dobiti odbije gubitke koje je imala njegova nerezidentna poslovna jedinica (presuda Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 27.).

54 Što se tiče konačnosti gubitka, na prvom mjestu valja podsjetiti da on ne proizlazi iz činjenice da država članica u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica isključuje bilo kakvu mogućnost prijenosa gubitaka (presuda Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 33.).

55 Na drugom mjestu, spomenuta konačnost može se utvrditi samo ako spomenuta stalna poslovna jedinica više ne prima prihode u državi članici u kojoj se nalazi jer ako ona nastavi primati prihode, makar i minimalne, postoji mogućnost da se ostvareni gubici još mogu prebiti s budućom dobiti koju u toj državi članici ostvari sama poslovna jedinica ili netko treći (presuda Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-172/13, EU:C:2015:50, t. 36. i navedena sudska praksa).

56 Što se tiče predmetnih gubitaka, Republika Austrija je navela da u Austriji nisu iskorištene sve mogućnosti za njihovo uzimanje u obzir.

57 Međutim, na sudu je koji je uputio zahtjev da utvrdi je li Timac Agro doista podnio dokaz o konačnosti dotičnih gubitaka.

58 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članak 49. UFEU-a valja tumačiti na način da mu nije protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, na temelju prijenosa poslovne jedinice prethodno odbijeni gubici uračunavaju u oporeziv prihod društva prenositelja kada su, na temelju ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, njezini prihodi izuzeti od oporezivanja u državi članici u kojoj sjedište ima društvo za koje je vezana.

*Drugo pitanje*

59 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se u Njemačkoj, za razliku od poreznih razdoblja koja se odnose na 1997. i 1998., gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice, u slučaju kada država članica u kojoj se nalazi ima isključivu nadležnost oporezivanja njezina prihoda, od poreznog razdoblja za 1999. nakon izmjene njemačkog poreznog sustava više ne uzimaju u obzir.

60 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje također proizlazi da na temelju njemačko-austrijskog ugovora ta nadležnost pripada Republici Austriji.

61 Stoga valja smatrati da svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, isključuje mogućnost da rezidentno društvo u svoju oporezivu osnovicu uračuna gubitke prenesene poslovne jedinice kada, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, isključiva nadležnost oporezivanja njezina prihoda pripada državi članici u kojoj se nalazi.

62 U tom pogledu valja podsjetiti da, s jedne strane, porezni sustav koji dopušta uzimanje u obzir gubitaka stalne poslovne jedinice smještene na državnom području dotične države članice radi utvrđivanja prihoda i izračuna oporezivog prihoda rezidentnog društva za koje je vezana stvara poreznu pogodnost i, s druge strane, da odbijanje priznavanja te pogodnosti kada gubici dolaze od stalne poslovne jedinice smještene u državi članici u kojoj nije sjedište tog društva može odvratiti rezidentno društvo od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice smještene u drugoj državi članici i stoga čini odredbama Ugovora načelno zabranjeno ograničenje slobode poslovnog nastana (vidjeti u tom smislu presudu Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 23. do 26.).

63 U skladu sa sudskom praksom navedenom u točki 26. ove presude, takvo ograničenje dopušteno je samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu.

64 Što se tiče usporedivosti navedenih situacija, kao što je rečeno u točki 27. ove presude, stalna poslovna jedinica smještena u drugoj državi članici načelno se ne nalazi u situaciji koja se može usporediti s rezidentnom stalnom poslovnom jedinicom u pogledu mjera koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva.

65 U ovom slučaju valja zaključiti da s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nema nikakvu nadležnost nad prihodima takve stalne poslovne jedinice i da odbijanje tih gubitaka više nije dopušteno u Njemačkoj, situacija stalne poslovne jedinice smještene u Austriji nije u pogledu mjera koje Savezna Republika Njemačka propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva usporediva s onom stalne poslovne jedinice smještene u Njemačkoj (vidjeti u tom smislu presudu Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24. i navedenu sudsku praksu).

66 U tim okolnostima na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu nije protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, isključuje mogućnost da rezidentno društvo u svoju oporezivu osnovicu uračuna gubitke prenesene poslovne jedinice kada, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, isključiva nadležnost oporezivanja njezina prihoda pripada državi članici u kojoj se nalazi.

## Troškovi

67 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 (treće vijeće) odlučuje:

1. **Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu nije protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg se, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, na temelju prijenosa poslovne jedinice prethodno odbijeni gubici uračunavaju u oporeziv prihod društva prenositelja kada su, na temelju ugovora o sprečavanju dvostrukog oporezivanja, njezini prihodi izuzeti od oporezivanja u državi članici u kojoj sjedište ima društvo za koje je vezana.**

2. **Članak 49. UFEU-a treba tumačiti na način da mu nije protivan porezni sustav države članice, kao što je onaj o kojemu je riječ u glavnom postupku, koji, u slučaju kada društvo rezidentno u državi članici prenosi stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici nerezidentnom društvu koje je dio iste grupe kao i prvo društvo, isključuje mogućnost da rezidentno društvo u svoju oporezivu osnovicu uračuna gubitke prenesene poslovne jedinice kada, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, isključiva nadležnost oporezivanja njezina prihoda pripada državi članici u kojoj se nalazi.**

Potpisi