Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
ANTHONYJA COLLINSA
od 10. ožujka 2022. [1]

Predmet C-538/20

Finanzamt B
protiv
W AG,
uz sudjelovanje:
Bundesministerium der Finanzen

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članci 43. i 48. UEZ-a – Sloboda poslovnog nastana – Porez na dobit – Porez na gospodarsku djelatnost – Odbijanje gubitaka stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici te pripada društvu koje se nalazi u drugoj državi članici – Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja izuzimanjem dobiti nerezidentne stalne poslovne jedinice – Usporedivost situacija – Pojam ‚konačni gubici'"

I. Uvod

1. Predmetnim zahtjevom za prethodnu odluku, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), od Suda se u bitnome traži da utvrdi ima li rezidentno matično društvo pravo, na temelju članka 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a [2], od svoje oporezive dobiti odbiti gubitke svoje nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je prestala s radom pa se ti gubici više ne mogu uzeti u obzir u državi u kojoj se ona nalazila, u okolnostima u kojima su dobit i gubici te nerezidentne poslovne jedinice na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izuzeti od oporezivanja u državi čiji je matično društvo rezident.

2. Zahtjev je upućen u okviru spora između društva W, koje ima sjedište u Njemačkoj, i njemačke porezne uprave u pogledu njezina odbijanja da za potrebe utvrđivanja iznosa poreza na dobit koje navedeno društvo duguje za poreznu godinu 2007. i osnovice za razrezivanje poreza na

[1] Izvorni jezik: engleski

[2] Sada su to članci 49. i 54. UFEU-a. Na odredbe Ugovora o osnivanju Europske zajednice potrebno je uputiti zato što Ugovor iz Lisabona još nije bio na snazi u trenutku nastanka činjeničnog stanja koje se razmatra u glavnom postupku.

gospodarsku djelatnost tog društva za tu istu poreznu godinu uzme u obzir konačne gubitke [3] podružnice tog društva koja se nalazila u Ujedinjenoj Kraljevini. Konkretno, otvara se pitanje može li se pristup koji je Sud zauzeo u presudi Bevola i Jens W. Trock [4] u odnosu na pitanje objektivne usporedivosti situacija rezidenata, s jedne, i nerezidenata, s druge strane, u pogledu mogućnosti odbijanja konačnih gubitaka primijeniti na predmetni slučaj, u kojem se dobit – te simetrično tomu i gubici – nerezidentne stalne poslovne jedinice uzimaju u obzir na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, a ne na temelju, kakav je bio slučaj u predmetu u kojem je donesena navedena presuda, jednostrane odredbe nacionalnog prava.

II. Pravni okvir

A. Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljen između Njemačke i Ujedinjene Kraljevine

3. Savezna Republika Njemačka je 26. studenoga 1964. s Ujedinjenom Kraljevinom Velike Britanije i Sjeverne Irske sklopila Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza na dohodak, dobit i imovinu (u daljnjem tekstu: Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja) [5].

4. Članak III. stavak 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja glasi ovako:

„Dobit od gospodarske djelatnosti poduzetnika iz jednog od područja može se oporezivati samo u tom području, osim ako poduzetnik u drugom području obavlja gospodarsku djelatnost putem stalne poslovne jedinice koja se tamo nalazi. Ako poduzetnik obavlja gospodarsku djelatnost u tom drugom području putem stalne poslovne jedinice koja se tamo nalazi, dobit iz drugog područja može se oporezivati, ali samo u dijelu u kojem se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici."

5. Članak XVIII. stavak 2. točka (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja određuje:

„Porez se u odnosu na rezidenta Savezne Republike određuje na sljedeći način:

(a) Osim ako su primjenjive odredbe točke (b), iz osnovice poreza koji naplaćuje Savezna Republika izuzimaju se dohodak i dobit čiji je izvor u Ujedinjenoj Kraljevini i imovina koja se nalazi unutar Ujedinjene Kraljevine, a koja se, u skladu s ovim Ugovorom, može oporezivati u Ujedinjenoj Kraljevini pod uvjetom da su kapitalni dobici u smislu članka VIII. stavka 1. na opisani način izuzeti iz oporezivanja samo ako podliježu porezu u Ujedinjenoj Kraljevini. Međutim, Savezna Republika za potrebe određivanja svoje porezne stope zadržava pravo uzeti u obzir dohodak, dobit i imovinu koji su na opisani način izuzeti iz oporezivanja.

[3] Sud je pojam „konačni gubici" pojasnio u presudi od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), u kojoj je utvrdio da nacionalne odredbe koje rezidentnom društvu onemogućuju da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke koje je u drugoj državi članici imalo njegovo društvo kći s poslovnim nastanom u toj državi, a omogućuju mu takvo odbijanje ako je riječ o gubicima njegova rezidentnog društva kćeri, čine ograničenje slobode poslovnog nastana koje se može opravdati važnim razlozima u općem interesu. Sud je u toj presudi utvrdio da su, u slučaju konačnih gubitaka, sporne ograničavajuće odredbe prekoračivale ono što je bilo nužno za ostvarenje bitnih ciljeva kojima se težilo. Za bolje shvaćanje pojma „konačni gubici" valja pogledati objašnjenja koja su u ovom mišljenju iznesena u odgovoru na treće pitanje.

[4] Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 37. i 38.)

[5] Ugovor od 26. studenoga 1964. između Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju utaje poreza na dohodak, dobit i imovinu, kako je posljednji put izmijenjen 23. ožujka 1970., *Bundesgesetzblatt* (Savezni službeni list) (BGBl. 1966. II, str. 358., BGBl. 1967. II, str. 828. i BGBl. 1971. II, str. 45.)

[…]”

B. Njemačko pravo

6. Članak 1. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG[6], u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjeničnog stanja koje se razmatra u glavnom postupku, propisuje:

„1. Sljedeća trgovačka društva, udruženja osoba i fondovi čija se uprava ili registrirano sjedište nalazi na domaćem državnom području imaju neograničenu obvezu plaćanja poreza na dobit:

(1.) kapitalna trgovačka društva (osobito europska društva, dionička društva, društva s ograničenom odgovornošću i ograničena partnerstva);

[…]

2. Neograničena obveza plaćanja poreza na dobit odnosi se na čitavu dobit.

[…]”

7. Članak 8. stavak 2. KStG-a, u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjeničnog stanja koje se razmatra u glavnom postupku, propisuje da se čitava dobit poreznog obveznika koji ima neograničenu poreznu obvezu treba smatrati ostvarenom iz gospodarske djelatnosti.

8. Članak 2. Gewerbesteuergesetza (Zakon o porezu na gospodarsku djelatnost, u daljnjem tekstu: GewStG)[7], u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjeničnog stanja koje se razmatra u glavnom postupku, u stavcima 1. i 2. propisuje:

„1. [1] Porezu na gospodarsku djelatnost podliježe svaka gospodarska djelatnost koja se obavlja na domaćem državnom području[2]. Gospodarska djelatnost podrazumijeva svaki gospodarski pothvat u smislu Einkommensteuergesetza [(Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG)][3]. Smatra se da se gospodarska djelatnost obavlja u Njemačkoj kada radi obavljanja te djelatnosti na njemačkom državnom području postoji stalna poslovna jedinica […]

2. [1] Djelatnost koju obavljaju društva kapitala (osobito europska društva, dionička društva, društva s ograničenom odgovornošću i ograničena partnerstva) […] u svim se slučajevima u cijelosti smatra gospodarskom djelatnosti.

[…]”

9. Prema članku 7. prvoj rečenici GewStG-a, u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka činjeničnog stanja koje se razmatra u glavnom postupku, dobit od obavljanja gospodarske djelatnosti je dobit, u smislu odredbi EStG-a ili KStG-a, od gospodarske djelatnosti koja se uzima u obzir prilikom izračunavanja dobiti ostvarene u poreznom razdoblju, uvećana ili umanjena za iznose navedene u člancima 8. i 9. GewStG-a.

[6] BGBl. 2002. I, str. 4144., kako je posljednji put izmijenjen, tijekom razdoblja na koje se odnosi spor iz glavnog postupka, Zakonom od 7. prosinca 2006. (BGBl. 2006. I, str. 2782.)

[7] BGBl. 2002. I, str. 4167.

III. Spor u glavnom postupku i prethodna pitanja

10. W je dioničko društvo čije se sjedište i uprava nalaze u Njemačkoj. Ono se bavi trgovinom vrijednosnih papira. Njegova poslovna godina završava 30. lipnja.

11. Društvo W je u kolovozu 2004. otvorilo podružnicu u Ujedinjenoj Kraljevini. Budući da podružnica nije ostvarivala nikakvu dobit, društvo W je u veljači 2007. odlučilo zatvoriti ju. U Trgovačkom registru Ujedinjene Kraljevine zabilježeno je da je obustavljanje djelatnosti te podružnice dovršeno u prvom polugodištu 2007.

12. Zbog zatvaranja te podružnice njezini gubici iz poslovnih godina 2004./2005., 2005./2006. i 2006./2007. (porezne godine 2005., 2006. i 2007.) nisu se u Ujedinjenoj Kraljevini više mogli prenijeti na iduća razdoblja za porezne potrebe. Porezna uprava Ujedinjene Kraljevine stoga je obavijestila društvo W da ono, od poslovne godine 2007./2008. nadalje, više ne mora podnositi porezne prijave za svoju podružnicu.

13. Društvo W navodilo je da „zbog razloga povezanih s pravom Unije" navedene gubitke njegove podružnice treba uzeti u obzir kao konačne gubitke radi utvrđivanja njegove oporezive dobiti u Njemačkoj za poreznu godinu 2007., unatoč tomu što je dobit njegove podružnice na temelju Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja bila izuzeta od oporezivanja u Njemačkoj. Finanzamt B (Porezna uprava B, Njemačka) odbio je uzeti u obzir te gubitke za potrebe utvrđivanja iznosa poreza na dobit koji navedeno društvo duguje i osnovice za razrezivanje poreza na gospodarsku djelatnost tog društva za tu istu poreznu godinu.

14. Hessiches Finanzgericht (Financijski sud Hessena, Njemačka) presudom od 4. rujna 2018. prihvatio je tužbu kojom je društvo W pobijalo to odbijanje. Porezna uprava B protiv te je presude podnijela zahtjev za reviziju sudu koji je uputio zahtjev. Bundesministerium der Finanzen (Savezno ministarstvo financija, Njemačka) intervenirao je u postupak u potporu Poreznoj upravi B.

15. Sud koji je uputio zahtjev smatra da je revizija osnovana prema njemačkom pravu.

16. Kada je riječ o razrezivanju poreza na dobit, sud koji je uputio zahtjev navodi da, iako društvo W podliježe neograničenoj poreznoj obvezi u odnosu na čitavu svoju dobit u skladu s člankom 1. stavkom 1. KStG-a, gubici njegove stalne poslovne jedinice u Ujedinjenoj Kraljevini ne mogu umanjiti osnovicu tog poreza zbog članka XVIII. stavka 2. točke (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji iz osnovice njemačkog poreza isključuje svaki prihod ili dobit ostvarenu iz izvora u Ujedinjenoj Kraljevini koja se može oporezivati u potonjoj državi. Sud koji je uputio zahtjev ističe da je, iako se u članku III. stavku 1. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja izričito spominje samo „dobit od gospodarske djelatnosti", iz osnovice njemačkog poreza, na temelju članka XVIII. stavka 2. točke (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, izuzeta i „negativna dobit", kao što su gubici na koje se društvo W poziva. Taj pristup odgovara ustaljenoj sudskoj praksi suda koji je uputio zahtjev i „načelu simetrije"[8].

17. Kada je riječ o razrezivanju poreza na gospodarsku djelatnost, sud koji je uputio zahtjev podsjeća na to da se, u skladu s člankom 7. GewStG-a, dobit od obavljanja gospodarske djelatnosti određuje s obzirom na odredbe KStG-a. Budući da je, zbog Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dobit podružnice društva W koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini,

[8] Prema tom načelu, nemogućnost da se u Njemačkoj uzmu u obzir gubici stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini posljedica je činjenice da se dobit te poslovne jedinice oporezuje u Ujedinjenoj Kraljevini.

uključujući njezinu „negativnu dobit”, izuzeta iz osnovice poreza na dobit koji je društvo W dužno platiti, gubici te podružnice su, slično tomu, izuzeti iz osnovice poreza na gospodarsku djelatnost koji je društvo W dužno platiti.

18. Međutim, sud koji je uputio zahtjev nije siguran nalaže li sloboda poslovnog nastana zajamčena člancima 43. i 48. UEZ-a da se konačni gubici stalne poslovne jedinice društva W koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini moraju uzeti u obzir prilikom određivanja oporezive dobiti društva W u Njemačkoj za poreznu godinu 2007. Ističe da sudska praksa Suda ne pruža dovoljno jasan odgovor na pitanje moraju li se konačni gubici koje je nerezidentna stalna poslovna jedinica imala u drugoj državi članici uzeti u obzir u državi članici čiji je matično društvo rezident ako bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predviđa izuzimanje dobiti nerezidentne stalne poslovne jedinice. Ako je odgovor na to pitanje potvrdan, sud koji je uputio zahtjev usto želi znati, kao prvo, odnosi li se obveza uzimanja u obzir konačnih gubitaka i na određivanje poreza na gospodarsku djelatnost te, kao drugo, prema kojim kriterijima gubitke treba smatrati konačnima. Osim toga, sud koji je uputio zahtjev dvoji u pogledu načina na koji treba izračunati iznos takvih konačnih gubitaka.

19. U tim okolnostima, sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 43. u vezi s člankom 48. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (sada članak 49. u vezi s člankom 54. [UFEU-a]) tumačiti na način da mu se protivi zakonodavstvo države članice koje rezidentnom društvu zabranjuje da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ako je društvo, kao prvo, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka koje mu pruža pravo države članice u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica i, kao drugo, putem te stalne poslovne jedinice više ne ostvaruje nikakve prihode, tako da više ne postoji mogućnost da se u toj državi članici u obzir uzmu gubici (‚konačni' gubici), a u slučaju predmetnog zakonodavstva riječ je o izuzimanju dobiti i gubitaka na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između tih dviju država članica?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: treba li članak 43. u vezi s člankom 48. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (sada članak 49. u vezi s člankom 54. [UFEU-a]) tumačiti na način da im se protive i odredbe njemačkog [Zakona o porezu na gospodarsku djelatnost] koje rezidentnom društvu zabranjuju da od svoje oporezive dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti odbije ‚konačne' gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, opisane u prvom pitanju?

3. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: može li u slučaju zatvaranja stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici biti riječi o ‚konačnim' gubicima opisanima u prvom pitanju, premda postoji barem teoretska mogućnost da društvo u toj državi članici ponovno otvori stalnu poslovnu jedinicu s čijom se dobiti eventualno mogu prebiti prijašnji gubici?

4. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje: uključuju li ‚konačni' gubici opisani u prvom pitanju koje u obzir treba uzeti država rezidentnosti matičnog društva i one gubitke stalne poslovne jedinice koji se prema pravu države u kojoj se nalazi ta poslovna jedinica mogu najmanje jednom prenijeti u iduće porezno razdoblje?

5. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo i treće pitanje: je li obveza uzimanja u obzir prekograničnih ‚konačnih' gubitaka ograničena visinom onih iznosa gubitaka koje bi društvo u dotičnoj državi, u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, moglo iskazati da uzimanje u obzir gubitaka u toj državi nije isključeno?"

20. Pisana očitovanja podnijeli su društvo W, njemačka, francuska i finska vlada te Europska komisija.

IV. Pravna ocjena

A. Prvo pitanje

21. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem u biti želi doznati protive li se članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a porezna pravila države članice koja rezidentnom društvu onemogućuju da iz svoje oporezive dobiti odbije, za potrebe određivanja iznosa poreza na dobit koji je dužno platiti u toj državi članici, konačne gubitke svoje stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ako su, u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim između dviju odnosnih država članica, dobit i gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice izuzeti od oporezivanja u državi čiji je matično društvo rezident.

22. Podsjetivši na sudsku praksu Suda u pogledu konačnih gubitaka koja proizlazi iz presude Marks & Spencer [9], sud koji je uputio zahtjev ističe da je u presudi koju je donio 22. veljače 2017. primijenio načela koja je Sud utvrdio u presudi Timac Agro Deutschland [10], čime je izmijenio svoju raniju sudsku praksu utemeljenu na presudi Suda u predmetu Lidl Belgium [11]. Sud koji je uputio zahtjev pita se treba li i dalje slijediti svoju presudu od 22. veljače 2017. s obzirom na to da je Sud u međuvremenu donio presudu Bevola i Jens W. Trock [12], u kojoj je – može se smatrati – utvrdio da se društvo s neograničenom poreznom obvezom koje ima nerezidentnu podružnicu koja je ostvarila konačne gubitke nalazi u situaciji koja je usporediva sa situacijom društva s neograničenom poreznom obvezom čija je rezidentna podružnica ostvarila takve gubitke, uključujući u slučaju poput predmetnog u kojem se neuzimanje u obzir konačnih gubitaka opravdava načelom simetrije koje proizlazi iz bilateralnog ugovora. Međutim, za neke njemačke pravne komentatore, čija stajališta dijeli Savezno ministarstvo financija, između takvog slučaja i onog o kojem je bila riječ u predmetu Bevola i Jens W. Trock postoji temeljna razlika jer se potonji odnosio na jednostranu odredbu nacionalnog prava. Sud koji je uputio zahtjev pita se opravdava li pravno podrijetlo pravila drukčiju ocjenu objektivne usporedivosti odnosnih dviju situacija.

[9] Presuda od 13. prosinca 2005. (C-446/03, EU:C:2005:763). Vidjeti bilješku 3 ovog mišljenja.

[10] Presuda od 17. prosinca 2015. (C-388/14, EU:C:2015:829). Za podrobniji prikaz te presude valja pogledati razmatranja izložena u točki 35. ovog mišljenja.

[11] Presuda od 15. svibnja 2008. (C-414/06, EU:C:2008:278). Sud je utvrdio da se članku 43. UEZ-a ne protivi situacija u kojoj društvo s poslovnim nastanom u državi članici ne može od svoje porezne osnovice odbiti gubitke svoje stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici u mjeri u kojoj se, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, prilikom oporezivanja dobiti te stalne poslovne jedinice u potonjoj državi članici ti gubici mogu uzeti u obzir u idućim poreznim razdobljima. Sud je do tog zaključka došao nakon što je utvrdio da je odnosno porezno uređenje, koje je omogućavalo odbijanje takvih gubitaka ako su ih ostvarile rezidentne stalne poslovne jedinice, činilo ograničenje slobode poslovnog nastana koje su opravdavali važni razlozi u općem interesu.

[12] Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424). Kako će se podrobnije objasniti u točki 42. ovog mišljenja, Sud je u toj presudi utvrdio da se, iz perspektive cilja da se izbjegne dvostruko odbijanje gubitaka, situacija rezidentnog društva čija je nerezidentna stalna poslovna jedinica ostvarila konačne gubitke ne razlikuje od situacije rezidentnog društva čija je rezidentna stalna poslovna jedinica ostvarila takve gubitke, unatoč činjenici da situacije tih dvaju društava načelno nisu usporedive.

23. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da su, radi ostvarenja cilja izbjegavanja dvostrukog oporezivanja dobiti stalnih poslovnih jedinica, države ugovornice odabrale u članku XVIII. stavku 2. točki (a) Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja upotrijebiti metodu izuzimanja prema kojoj se, za razliku od metode uračunavanja, ovlast oporezivanja daje državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica, dok se država čiji je matično društvo rezident odriče ovlasti oporezivanja koju ima na temelju svojeg suvereniteta. Budući da, u skladu s načelom simetrije, ta odredba određuje da se metoda izuzimanja primjenjuje i na gubitke stalnih poslovnih jedinica, to znači da se Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja želi izbjeći i dvostruka uporaba gubitaka.

24. Slobodom poslovnog nastana trgovačkim se društvima koja su osnovana u skladu s pravom države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Europske unije, priznaje pravo da u drugim državama članicama svoju djelatnost obavljaju putem društava kćeri, podružnica ili zastupništava [13].

25. Premda odredbe prava Unije koje uređuju slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima postavlja prepreke u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici [14].

26. Ta razmatranja vrijede i kada, kao u predmetnom slučaju, društvo s poslovnim nastanom u jednoj državi članici obavlja djelatnost preko stalne poslovne jedinice u drugoj državi članici [15].

27. Valja istaknuti da je Sud utvrdio da odredba koja dopušta uzimanje u obzir gubitaka stalne poslovne jedinice radi utvrđivanja rezultata i izračuna oporezive dobiti matičnog društva čini poreznu pogodnost [16].

28. Priznavanje takve porezne pogodnosti kada je riječ o gubicima stalne poslovne jedinice koja se nalazi u istoj državi članici kao matično društvo, ali ne i kada je riječ o gubicima stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici, stavlja rezidentno društvo čija se stalna poslovna jedinica nalazi u drugoj državi članici u porezni položaj koji je nepovoljniji od onoga u kojem bi bilo da se njegova stalna poslovna jedinica nalazi u istoj državi članici kao ono. To različito postupanje može društvu učiniti ostvarivanje slobode poslovnog nastana u obliku osnivanja stalnih poslovnih jedinica u drugim državama članicama manje privlačnim te stoga može činiti ograničenje slobode poslovnog nastana [17].

29. Takvo različito postupanje neporecivo postoji u predmetnom slučaju. Iz odluke kojom je upućen zahtjev proizlazi da, u skladu s odredbama KStG-a, društva čija se uprava ili registrirano sjedište nalazi u Njemačkoj moraju platiti porez na čitavu svoju dobit. Međutim, prema Ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i metodi izuzimanja koju on predviđa, Ujedinjena Kraljevina ima isključivu ovlast oporezivanja dobiti stalnih poslovnih jedinica koje su njezini

[13] Presuda od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, t. 30.)

[14] Presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 16. i navedena sudska praksa)

[15] Presude od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 20.) i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 17.)

[16] Vidjeti, u tom pogledu, presude od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 23.) i od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 20.).

[17] Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, t. 24. do 26.).

rezidenti, što znači da je ta dobit izuzeta od oporezivanja u Njemačkoj [18]. U skladu s načelom simetrije, gubici tih stalnih poslovnih jedinica izuzeti su iz osnovice poreza na dobit koji je njihovo matično društvo dužno platiti u Njemačkoj. Shodno tomu, sve se stranke slažu da, promatrajući odredbe KStG-a u vezi s odredbama Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, društvo koje je njemački rezident ne može odbiti gubitke svoje stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini, dok bi ih moglo odbiti da se njegova stalna poslovna jedinica nalazi u Njemačkoj.

30. Međutim, u skladu s ustaljenom sudskom praksom, takvo različito postupanje ne čini ograničavanje slobode poslovnog nastana ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano važnim razlogom u općem interesu te je proporcionalno cilju koji se želi postići [19].

31. Dvojbe na kojima se temelji prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev odnose se samo na uvjet objektivne usporedivosti. Njemačka, francuska i finska vlada u tom pogledu ističu da odnosne situacije nisu usporedive. Društvo W i Komisija, pozivajući se u bitnome na presudu Bevola i Jens W. Trock, zauzimaju suprotno stajalište.

32. Iz sudske prakse Suda proizlazi da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju primjenjivih nacionalnih odredaba [20]. U predmetnom slučaju sud koji je uputio zahtjev, njemačka vlada i Komisija navode da je članak XVIII. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja namijenjen sprečavanju dvostrukog oporezivanja dobiti, a usporedno s time i dvostrukog odbijanja gubitaka.

33. Iz sudske prakse Suda proizlazi i da se, kada je riječ o mjerama koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti rezidentnog društva, stalne poslovne jedinice koje se nalaze u nekoj drugoj osim te države članice načelno ne nalaze u situaciji usporedivoj s onom stalnih poslovnih jedinica koje su rezidentne u toj državi članici [21].

34. Kako francuska vlada pravilno ističe, sudska praksa Suda govori da to ne vrijedi samo onda kad porezna pravila države članice, time što dobit nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica podvrgavaju porezu i/ili time što dopuštaju rezidentim društvima da odbiju gubitke svojih nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica [22], izjednačavaju te poslovne jedinice s rezidentnim stalnim poslovnim jedinicama [23].

35. U tom pogledu posebno upućujem na odgovor koji je Sud dao na drugo pitanje u predmetu Timac Agro Deutschland [24]. Sud je u bitnome upitan treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protive porezna pravila države članice koja, u slučaju kada rezidentno društvo stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u drugoj državi članici prenese na nerezidentno društvo koje je dio iste grupe društava, onemogućuju rezidentnom društvu da od svoje porezne osnovice odbije

[18] Međutim, Savezna Republika Njemačka zadržava pravo uzimanja u obzir te dobiti za potrebe određivanja primjenjive porezne stope.

[19] Presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 20. i navedena sudska praksa)

[20] Presuda od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 32. i navedena sudska praksa)

[21] Vidjeti, u tom pogledu, presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

[22] Kako jasno proizlazi iz razmatranja izloženih u točki 29. ovog mišljenja, u ovom predmetu to nije slučaj.

[23] Vidjeti, u tom pogledu, presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 24.) i od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, t. 28.). Može se uputiti i na točku 68. presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773), gdje je Sud utvrdio da „ako država članica, jednostrano ili na temelju ugovora, osim rezidentnim nametne i nerezidentnim dioničarima prirez porezu na dohodak od dividendi koje ti dioničari ostvaruju od rezidentnog društva, položaj tih nerezidentnih dioničara postaje usporediv s položajem rezidentnih dioničara”.

[24] Presuda od 17. prosinca 2015. (C-388/14, EU:C:2015:829)

gubitke prenesene poslovne jedinice, a ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja [25] isključivu ovlast oporezivanja dobiti te poslovne jedinice daje državi članici u kojoj se ta poslovna jedinica nalazi. Sud je odgovorio niječno. On je u točki 65. presude utvrdio da „s obzirom na to da Savezna Republika Njemačka nema nikakvu nadležnost nad prihodima […] stalne poslovne jedinice [smještene u Austriji] i da odbijanje tih gubitaka više nije dopušteno u Njemačkoj, situacija [takve] stalne poslovne jedinice […] 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".

36. Prema mojemu mišljenju, iz sudske prakse navedene u prethodnim točkama ovog mišljenja može se zaključiti da je presudan element za donošenje zaključka da situacije rezidenata, s jedne, i nerezidenata, s druge strane, nisu objektivno usporedive u kontekstu poreznih pravila države članice – a konkretno i mogućnosti odbijanja gubitaka – taj da država članica nije ovlaštena oporezivati nerezidente. U tom pogledu treba uputiti na mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Watheleta u predmetu Timac Agro Deutschland [26], u kojem je taj nezavisni odvjetnik, pozivajući se na mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u predmetu Miljoen i dr. [27], primijetio da „odlučujući element za uspoređivanje situacija rezidentnih i nerezidentnih poreznih obveznika radi utvrđivanja mogućeg zabranjenog ograničenja u odnosu na Ugovor ‚*nije toliko cilj* dotičnog zakonodavstva […], *koliko* činjenica da propis države članice ne može uspostaviti različito postupanje kojemu je *praktičan učinak* to da se nerezidente na kraju podvrgava većem *poreznom opterećenju* koje ih onda može odvratiti od ostvarivanja navedene slobode'" te da „[t]a metodologija nameće da se najprije ispita raspolaže li predmetna država članica (u ovom slučaju država članica rezidentnosti glavnog društva koje zahtijeva odbijanje gubitaka svoje stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici) ovlašću oporezivanja predmetnih prihoda".

37. Kako njemačka vlada ističe, Sud je u svojoj novijoj presudi AURES Holdings potvrdio da nepostojanje ovlasti oporezivanja ima presudnu ulogu u ocjenjivanju usporedivosti situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije kada je riječ o mogućnosti odbijanja gubitaka. U tom smislu Sud je u točki 41. te presude, upućujući po analogiji na točku 65. presude Timac Agro Deutschland [28], utvrdio da ako „ne postoji porezna nadležnost države članice domaćina za porezno razdoblje tijekom kojeg su nastali predmetni gubici, slučaj društva koje je prenijelo poreznu rezidentnost u tu državu članicu te se zatim u njoj pozvalo na gubitke koji su prethodno ostvareni u drugoj državi članici nije usporediv sa slučajem društva čiji rezultati spadaju u poreznu nadležnost prve države članice za porezno razdoblje tijekom kojeg je potonje društvo ostvarilo gubitke" [29].

38. S obzirom na prethodna razmatranja smatram, kao i njemačka, francuska i finska vlada, da u kontekstu poreznih pravila o kojima je riječ u glavnom postupku, u skladu s kojima se ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji primjenjuje metodu izuzimanja, nerezidentne stalne

[25] U tom predmetu ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljen između Savezne Republike Njemačke i Republike Austrije predviđao je primjenu metode izuzimanja.

[26] Mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Watheleta u predmetu Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, t. 31. i 32., istaknuti dio dodao je nezavisni odvjetnik)

[27] Mišljenje nezavisnog odvjetnika N. Jääskinena u spojenim predmetima Miljoen i dr. (C-10/14, C-14/14 i C-17/14, EU:C:2015:429, t. 55.)

[28] Presuda od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)

[29] Presuda od 27. veljače 2020., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, t. 41.; vidjeti također t. 45.). Istina, okolnosti iz te presude razlikuju se od onih o kojima je riječ u ovom predmetu. Unatoč tomu, mišljenja sam da je nepostojanje ovlasti oporezivanja, koje je Sud u toj presudi potvrdio, presudno i u situaciji poput one koja se razmatra u glavnom postupku. Treba istaknuti da je nezavisna odvjetnica J. Kokott u svojem mišljenju u predmetu AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, t. 28. i 30.), predlažući napuštanje kriterija usporedivosti, usto istaknula da je „Sud dosad o pitanju usporedivosti odlučivao […] na temelju toga izvršava li predmetna država članica odgovarajuću ovlast oporezivanja".

poslovne jedinice društva koje ima sjedište u jednoj državi članici podvrgavaju isključivoj poreznoj nadležnosti države članice u kojoj se one nalaze, situacija tih poslovnih jedinica nije objektivno usporediva sa situacijom rezidentnih stalnih poslovnih jedinica takvog društva.

39. Iz toga slijedi da različito postupanje prema tim dvjema kategorijama stalnih poslovnih jedinica, kako je opisano u točki 29. ovog mišljenja, ne čini ograničenje koje je zabranjeno odredbama Ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

40. Sud koji je uputio zahtjev pita se dovode li navedena utvrđenja u pitanje pristup Suda zauzet u presudi Bevola i Jens W. Trock [30].

41. Smatram da na to pitanje treba odgovoriti niječno.

42. Predmet Bevola i Jens W. Trock [31] odnosio se na dansko zakonodavstvo koje je rezidentnom društvu onemogućavalo da od oporezive dobiti odbije gubitke svoje stalne poslovne jedinice smještene u drugoj državi članici, čak i kada se ti gubici više nisu mogli uzeti u obzir u toj državi članici, osim ako bi rezidentno društvo odabralo sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja koji je podlijegao strogim uvjetima [32]. Nasuprot tomu, rezidentno društvo moglo je odbiti gubitke svoje stalne poslovne jedinice smještene u Danskoj. Sud je utvrdio da se tim zakonodavstvom izazivalo različito postupanje prema danskim društvima koja su imala stalne poslovne jedinice u Danskoj, s jedne strane, i danskim društvima čije su se stalne poslovne jedinice nalazile u drugoj državi članici, s druge strane, zbog čega je moglo danskom društvu učiniti manje privlačnim ostvarivanje slobode poslovnog nastana u obliku osnivanja stalnih poslovnih jedinica u drugim državama članicama. Nakon što je podsjetio na načelo izloženo u točki 33. ovog mišljenja, Sud je u pogledu usporedivosti situacija u točki 38. presude Bevola i Jens W. Trock utvrdio da se, „[m]eđutim, kada je riječ o gubicima nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je prestala s radom i čiji se gubici nisu mogli i više se ne mogu odbiti od njezine oporezive dobiti u državi članici u kojoj je obavljala djelatnost, situacija rezidentnog društva s takvom poslovnom jedinicom ne razlikuje […] od situacije rezidentnog društva s rezidentnom stalnom poslovnom jedinicom, s obzirom na cilj izbjegavanja dvostrukog odbijanja gubitaka” [33].

43. Takvo rješenje Suda može se stoga smatrati primjenjivim na sve slučajeve u kojima je nerezidentna stalna poslovna jedinica ostvarila konačne gubitke, neovisno o tome proizlazi li nemogućnost odbijanja tih gubitaka u državi čiji je matično društvo rezident iz jednostrane odredbe nacionalnog prava ili iz bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja te neovisno o tome koristi li se za izbjegavanje dvostrukog oporezivanja metoda uračunavanja [34] ili metoda izuzimanja. Čini mi se da bi to tumačenje presude Bevola i Jens W. Trock, koje društvo W i Komisija zagovaraju u ovom predmetu, značilo da je Sud značajno promijenio pristup koji je razvio u svojoj ranijoj sudskoj praksi.

30 Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

31 Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

32 Prema članku 8. stavku 2. Selskabsskattelovena (danski Zakon o porezu na dobit), oporeziva dobit ne uključuje prihode i rashode stalne poslovne jedinice ili nekretnine koja se nalazi u inozemstvu, na Farskim Otocima ili Grenlandu, osim ako nije drukčije predviđeno člankom 31.A stavkom 1. tog zakona. Prema potonjoj odredbi, krajnje matično društvo može odabrati sustav međunarodnog zajedničkog oporezivanja, to jest odlučiti da će se u Danskoj oporezivati sva rezidentna i nerezidentna društva grupe, uključujući njihove stalne poslovne jedinice i nekretnine u Danskoj ili izvan nje.

33 Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

34 Prema metodi uračunavanja, za razliku od metode izuzimanja, obje države zadržavaju svoje ovlasti oporezivanja. Shodno tomu, porezni obveznici koji ostvaruju dobit iz inozemnih izvora u državi čiji su rezidenti porez plaćaju na čitavu svoju dobit, uključujući onu ostvarenu iz inozemnih izvora, pri čemu ta država od poreza koji se njoj mora platiti na dobit ostvarenu iz inozemnih izvora odbija samo porez plaćen u državi u kojoj je dobit nastala.

44. Ja pak, kao i njemačka, francuska i finska vlada, smatram da je rješenje koje je Sud usvojio u točki 38. presude Bevola i Jens W. Trock [35] spojivo s pristupom koji je upotrijebio u točki 65. svoje ranije presude Timac Agro Deutschland [36].

45. U predmetu Timac Agro Deutschland [37] država rezidentnosti matičnog društva sklopila je bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je predviđao primjenu metode izuzimanja na dobit ostvarenu u drugoj državi. Ona se na taj način odrekla ovlasti oporezivanja dobiti stalnih poslovnih jedinica smještenih u drugoj državi. Nasuprot tomu, u predmetu Bevola i Jens W. Trock [38] država rezidentnosti matičnog društva jednostrano je odabrala, putem odredbe nacionalnog prava, ne oporezivati dobit nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica koje pripadaju rezidentnim društvima, iako je bila ovlaštena to učiniti.

46. Shodno tomu, samo se u prvom predmetu može smatrati da se država rezidentnosti stvarno i potpuno odrekla svoje ovlasti oporezivanja dobiti nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica. Kako je ranije objašnjeno, taj je element presudan za donošenje zaključka da situacije rezidenata, s jedne, i nerezidenata, s druge strane, nisu objektivno usporedive u kontekstu poreznih pravila države članice, uključujući, osobito, mogućnost odbijanja gubitaka.

47. Točno je da je Sud u točki 39. presude Bevola i Jens W. Trock [39] također istaknuo da „sporne nacionalne odredbe – čiji je cilj izbjegavanje dvostrukog oporezivanja dobiti i dvostrukog odbijanja gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice – teže tomu da, općenitije gledano, osiguraju usklađenost načina na koji se oporezuje društvo s takvom poslovnom jedinicom s njegovom sposobnošću plaćanja poreza" te da je „[s]posobnost plaćanja poreza društva s nerezidentnom stalnom poslovnom jedinicom koja je pretrpjela konačne gubitke jednako […] pogođena kao i sposobnost plaćanja poreza društva čija je rezidentna [stalna] poslovna jedinica pretrpjela gubitke".

48. Međutim, kao ni sud koji je uputio zahtjev, nisam uvjeren da je sposobnost plaćanja poreza – koju, uostalom, sud koji je uputio zahtjev nije naveo kao jedan od ciljeva Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – presudan element u ocjeni jesu li situacije rezidenata, s jedne, i nerezidenata, s druge strane, objektivno usporedive u kontekstu poreznih pravila države članice u slučaju poput predmetnog, u kojem se ta država članica, na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji primjenjuje metodu izuzimanja, potpuno odrekla ovlasti oporezivanja nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica, koje je stoga isključivo ovlaštena oporezivati država članica u kojoj se one nalaze. U tom se smislu slažem sa sudom koji je uputio zahtjev da je „[c]ilj oporezivanja prema sposobnosti plaćanja poreza, o kojem je riječ u presudi [Bevola i Jens W. Trock [40]], općenito […] i apstraktno načelo oporezivanja [te da] nije prikladno da se ugovornoj metodi izuzimanja pripiše dodatni *ratio legis*, koji već nije naveden u konkretnim ciljevima izbjegavanja dvostrukog oporezivanja i dvostrukog uzimanja gubitaka u obzir".

49. S obzirom na navedeno smatram da, ako situacije nisu objektivno usporedive, porezna pravila o kojima je riječ u glavnom postupku ne dovode do ograničavanja slobode poslovnog nastana. Stoga predlažem da Sud na prvo pitanje odgovori niječno, i to na način da se članku 43. u vezi s

35 Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

36 Uputio bih i na presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) i od 27. veljače 2020., AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:12), pri čemu je potonja donesena nakon presude Bevola i Jens W. Trock.

37 Presuda od 17. prosinca 2015. (C-388/14, EU:C:2015:829)

38 Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

39 *Ibid.*

40 *Ibid.*

člankom 48. UEZ-a ne protivi zakonodavstvo države članice koje rezidentnom društvu zabranjuje da od svoje oporezive dobiti odbije konačne gubitke svoje stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ako to zakonodavstvo na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između dviju odnosnih država članica izuzima dobit i gubitke.

50. S obzirom na odgovor na prvo pitanje koji predlažem, Sud ne treba odgovoriti na preostala pitanja, koja su postavljena za slučaj da se na prvo pitanje odgovori potvrdno. Međutim, radi cjelovitosti te zbog mogućnosti da se Sud ne bude slagao s predloženim odgovorom na prvo pitanje, redom ću se osvrnuti na svako od tih pitanja.

B. Drugo pitanje

51. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem pita protivi li se članku 43. u vezi s člankom 48. UEZ-a i zakonodavstvo, kao što je GewStG, koje rezidentnom društvu zabranjuje da od svoje oporezive dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti odbije konačne gubitke svoje nerezidentne stalne poslovne jedinice.

52. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je porez na gospodarsku djelatnost lokalni neosobni porez kojemu podliježu sve gospodarske djelatnosti, pod uvjetom da se obavljaju na domaćem državnom području. On se naplaćuje neovisno o osobnim okolnostima poreznog obveznika dodatno uz porez na dohodak ili porez na dobit. Porez na gospodarsku djelatnost namijenjen je kompenziranju posebnog tereta koji lokalne zajednice snose uslijed djelovanja industrije, trgovine i obrta. On se od 1988. u bitnome naplaćivao na dobit od obavljanja gospodarske djelatnosti, koja se obračunava kao dobit, u smislu EStG-a ili KStG-a, od gospodarskih djelatnosti, uvećana ili umanjena za određene iznose u skladu s člankom 8. odnosno člankom 9. GewStG-a. Konkretno, prema članku 9. stavku 3. GewStG-a, zbroj dobiti i uvećanja umanjuje se za dio dobiti domaćeg poduzeća ostvarene od obavljanja gospodarske djelatnosti koji potječe od nerezidentne strane poslovne jedinice tog poduzeća.

53. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je dobit nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica, kako pozitivna tako i negativna, izuzeta iz osnovice poreza na gospodarsku djelatnost, neovisno o tome predviđa li mjerodavni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja metodu izuzimanja ili metodu uračunavanja, kao i ako takav ugovor ne postoji.

54. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ako sloboda poslovnog nastana nalaže da se konačni gubici nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica uzmu u obzir u državi članici matičnog društva pri određivanju dugovanog poreza na dobit, oni se isto tako moraju uzeti u obzir i pri utvrđivanju osnovice poreza na gospodarsku djelatnost. Međutim, taj sud navodi da se njemačka porezna uprava i neki komentatori protive tom rješenju zato što je porez na gospodarsku djelatnost strukturiran tako da ima poveznicu s tuzemstvom te nije osoban. Nadalje, Porezna uprava B ističe da Ujedinjena Kraljevina nema neosobni porez koji bi bio usporediv s porezom na gospodarsku djelatnost. Pozivajući se na presudu Suda u predmetu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt[41], ona navodi da pravo Unije ne može obvezivati Saveznu Republiku Njemačku da snosi posljedice takve odluke države iz koje dobit potječe.

[41] Presuda od 23. listopada 2008. (C-157/07, EU:C:2008:588)

55. Prema mojemu mišljenju, ako je – kao što sud koji je uputio zahtjev prema svemu sudeći sugerira, a što je na njemu da utvrdi – porez na gospodarsku djelatnost sličan porezu na dobit, unatoč određenim razlikama između dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti i dobiti koja podliježe porezu na dobit [42], potvrdan odgovor na prvo pitanje nalaže da se i na drugo pitanje odgovori potvrdno.

56. Prema mojemu mišljenju, taj zaključak ne dovodi u pitanje činjenica da porez na gospodarsku djelatnost ima, kako se sud koji je uputio zahtjev izrazio, „obilježje strukturne poveznice s tuzemstvom (načelo teritorijalnosti)". Kako Komisija pravilno ističe, u situaciji poput one opisane u prvom pitanju, položaj rezidentnog matičnog društva u odnosu na porez na gospodarsku djelatnost ne razlikuje se od njegova položaja u odnosu na porez na dobit, s obzirom na to da porezu u oba slučaja podliježe samo tuzemna dobit. Kako sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada ističu, ako se primjenjuje bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji predviđa metodu izuzimanja, dobit, kako pozitivna tako i negativna, nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica izuzeta je iz osnovice poreza na gospodarsku djelatnost jer se u članku 7. prvoj rečenici GewStG-a spominje „dobit u smislu odredbi […] KStG-a" [43].

57. Stoga smatram da je, ako na prvo pitanje treba odgovoriti potvrdno, rješenje koje je Sud prihvatio u točki 38. presude Bevola i Jens W. Trock [44] – kada je riječ o mogućnosti odbijanja konačnih gubitaka u pogledu objektivne usporedivosti situacija rezidenata, s jedne, i nerezidenata, s druge strane – jednako primjenjivo i na razrezivanje poreza na gospodarsku djelatnost.

58. Porezna uprava B u postupku pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdila je da u Ujedinjenoj Kraljevini nema neosobnog poreza sličnog porezu na gospodarsku djelatnost. Ona je iz toga zaključila da se „[i]sključenje odbitka gubitaka u slučaju poreza na gospodarsku djelatnost zasniva […] u prvom redu na tome da zemlja podrijetla, [Ujedinjena Kraljevina], *a priori* ne dopušta odbitak gubitka za porez na gospodarsku djelatnost". Taj mi argument nije uvjerljiv. Kako Komisija ističe, prema mojemu mišljenju pravilno, moguća dobit stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Ujedinjenoj Kraljevini podliježe porezu na dobit te je stoga oporeziva, neovisno o tome oporezuje li se dobit i drugim porezima osim porezom na dobit.

59. Pozivanje Porezne uprave B na presudu Suda u predmetu Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt [45], u kojoj je utvrđeno da se „državu članicu ne može obvezati da za potrebe primjene svojih poreznih propisa uzme u obzir moguće negativne posljedice specifičnih obilježja zakonodavstva druge države članice koje se primjenjuje na stalnu poslovnu jedinicu koja se nalazi u potonjoj državi članici, a pripada društvu čije se registrirano sjedište nalazi u prvonavedenoj državi članici", nije relevantno. Kako društvo W i Komisija pravilno navode, situacija iz tog predmeta razlikuje se od situacije o kojoj je riječ u ovom predmetu, u kojem nemogućnost uzimanja u obzir konačnih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice nije posljedica zakonodavstva države u kojoj se ta poslovna jedinica nalazi, koje ni ne predviđa porez sličan porezu na gospodarsku djelatnost, nego iz činjenice da je ta poslovna jedinica prestala s radom te stoga više ne ostvaruje nikakvu dobit.

[42] Prema članku 7. prvoj rečenici GewStG-a, potonja se dobit uvećava u skladu s člankom 8. ili se umanjuje u skladu s člankom 9. tog zakona.

[43] Ako takav ugovor ne postoji ili ako primjenjivi ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predviđa metodu uračunavanja, dobit nerezidentnih stalnih poslovnih jedinica se u skladu s člankom 9. stavkom 3. GewStG-a odbija od dobiti od obavljanja gospodarske djelatnosti te stoga ne podliježe porezu na gospodarsku djelatnost.

[44] Presuda od 12. lipnja 2018. (C-650/16, EU:C:2018:424)

[45] Presuda od 23. listopada 2008. (C-157/07, EU:C:2008:588, t. 49.)

C. Treće pitanje

60. Sud koji je uputio zahtjev svojim trećim pitanjem traži pojašnjenje pojma „konačni gubici". Konkretno, upućujući na presude Suda u predmetima Memira Holding i Holmen [46], on pita mogu li se gubici smatrati „konačnima" ako je stalna poslovna jedinica koja se nalazi u državi članici zatvorena, ali postoji mogućnost, makar teoretska, da njezino matično društvo u istoj državi članici otvori novu stalnu poslovnu jedinicu te da se nekadašnji gubici zatvorene poslovne jedinice prebiju s dobiti nove poslovne jedinice.

61. Sud koji je uputio zahtjev ističe da je Hessiches Finanzgericht (Financijski sud Hessena) utvrdio da konačni gubici u predmetnom slučaju postoje. Društvo W je zatvaranjem svoje stalne poslovne jedinice, otpuštanjem njezinih zaposlenika i prijenosom ugovora o najmu za unajmljeni poslovni prostor učinilo sve kako bi obustavilo poslovanje u Ujedinjenoj Kraljevini, čime je pokazalo da ono preko poslovne jedinice smještene u toj državi vjerojatno više neće ostvarivati nikakvu dobit, a pogotovo ne dobit od koje bi se u sljedećim razdobljima mogli odbiti gubici nastali prije njezina zatvaranja.

62. Iz točke 55. presude Suda u predmetu Marks & Spencer [47] proizlazi da gubitke nerezidentnog društva kćeri treba smatrati konačnima ako:

– je nerezidentno društvo kći u državi u kojoj ima poslovni nastan iscrpilo mogućnosti da mu se gubici uzmu u obzir za porezno razdoblje na koje se odnosi zahtjev za poreznu olakšicu kao i za prethodna porezna razdoblja, prema potrebi prijenosom tih gubitaka trećoj osobi ili njihovim prijebojem s dobiti koju je društvo kći ostvarilo u prethodnim razdobljima; te ako

– ni sâmo društvo kći ni treća osoba ne mogu u državi u kojoj to društvo ima poslovni nastan uzeti u obzir te gubitke za sljedeća razdoblja, osobito ako je društvo kći prodano trećoj osobi.

63. Ta razmatranja vrijede i kada su u pitanju gubici nerezidentne stalne poslovne jedinice [48].

64. Sud je u kasnijim presudama objasnio kriterij konačnosti gubitaka. Tako se od Suda u predmetima Memira Holding i Holmen [49] tražilo da pojasni situaciju opisanu u drugoj alineji točke 55. presude Marks & Spencer [50], u kojoj ne postoji mogućnost da se gubici inozemnog društva kćeri uzmu u obzir u državi poslovnog nastana tog društva u sljedećim poreznim razdobljima. Sud je utvrdio da činjenica da ta država ne dopušta prijenos gubitaka nije sama po sebi dovoljna za to da se gubitke društva kćeri smatra konačnima. Gubici se ne mogu kvalificirati kao konačni ako postoji mogućnost da ih se odbije tako da se prenesu trećoj osobi. Treća osoba može, za porezne potrebe, gubitke društva kćeri uzeti u obzir u državi u kojoj ono ima poslovni nastan, primjerice nakon njegove prodaje za cijenu koja uključuje vrijednost porezne koristi koju čini mogućnost odbitka gubitaka. Matično društvo mora moći dokazati da takva mogućnost ne postoji.

[46] Presude od 19. lipnja 2019., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) i od 19. lipnja 2019., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511)

[47] Presuda od 13. prosinca 2005. (C-446/03, EU:C:2005:763)

[48] Presuda od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278). Vidjeti također presudu od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, t. 64.).

[49] Presude od 19. lipnja 2019., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510, t. 22. do 28.) i od 19. lipnja 2019., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511, t. 34. do 40.)

[50] Presuda od 13. prosinca 2005. (C-446/03, EU:C:2005:763)

65. Strogo tumačenje presuda Memira Holding i Holmen [51] može sugerirati da gubitke nerezidentne stalne poslovne jedinice koja je trajno zatvorena [52] nije moguće smatrati konačnima ako bi matično društvo, koje se nalazi u drugoj državi članici, moglo u istoj državi u kojoj se nalazila njegova prethodna stalna poslovna jedinica nakon toga otvoriti novu stalnu poslovnu jedinicu, na koju bi se mogli prenijeti prijašnji gubici, neovisno o tome je li takav prijenos moguć na temelju propisa potonje države. U takvoj situaciji, gubici ne bi ispunjavali uvjete utvrđene u drugoj alineji točke 55. presude Marks & Spencer [53].

66. Međutim, čini se da je to tumačenje pretjerano ako matično društvo još nema novu stalnu poslovnu jedinicu u državi u kojoj se nalazila zatvorena stalna poslovna jedinica te ako je mogućnost da ono u toj državi bilo kad u budućnosti otvori novu stalnu poslovnu jedinicu, na koju će se moći prenijeti prijašnji gubici, tek hipotetska. Ne samo da bi matičnom društvu bilo praktički nemoguće ili preteško dokazati da nema takvu mogućnost, nego bi taj pristup usto doveo do toga da se gubitke stalne poslovne jedinice smještene u drugoj državi članici nikada ne bi moglo smatrati konačnima, što bi oduzelo smisao obvezi uzimanja u obzir konačnih gubitaka utvrđenoj u presudi Marks & Spencer [54].

67. S obzirom na navedeno smatram da, ako je odgovor na prvo pitanje potvrdan, na treće pitanje treba odgovoriti niječno.

D. Četvrto pitanje

68. Sud koji je uputio zahtjev svojim četvrtim pitanjem želi znati mogu li se „konačnima" smatrati gubici stalne poslovne jedinice koji su preneseni iz poreznih razdoblja koja su prethodila njezinu zatvaranju. Taj sud ističe da Savezno ministarstvo financija smatra da je samo gubitke iz posljednjeg poreznog razdoblja moguće uzeti u obzir kao „konačne gubitke".

69. Sud se tog pitanja dotaknuo – ali ga nije izričito riješio – u svojoj presudi Komisija/Ujedinjena Kraljevina [55], u kojoj je nacionalnu odredbu koja određuje da ocjenu jesu li gubici nerezidentnog društva kćeri konačni u smislu točke 55. presude Marks & Spencer [56] treba provesti „u odnosu na situaciju koja postoji neposredno nakon završetka" poreznog razdoblja u kojem su gubici nastali, proglasio spojivom sa slobodom poslovnog nastana.

70. Unatoč tomu, ne čini se da ta presuda omogućuje da se na temelju nje donose ikakvi čvrsti zaključci o tome kako treba odgovoriti na četvrto pitanje. Nezavisna odvjetnica J. Kokott je u nekoliko svojih mišljenja bila izričitija u pogledu te problematike [57], zauzimajući stajalište da gubici koji nisu bili konačni na kraju poreznog razdoblja ne mogu naknadno postati konačni. Prema njezinu stajalištu, ako bi se akumulirane (prenesene) gubitke moglo smatrati konačnima, prvotno uspješna djelatnost društva kćeri (ili stalne poslovne jedinice) oporezivala bi se isključivo

[51] Presude od 19. lipnja 2019., Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:510) i od 19. lipnja 2019., Holmen (C-608/17, EU:C:2019:511)

[52] Kako njemačka i finska vlada pravilno ističu, zatvaranje stalne poslovne jedinice razlikuje se od likvidacije društva kćeri, u smislu da je stalna poslovna jedinica pravno dio društva kojem pripada. Čak i ako je trajno zatvorilo stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici, to društvo ima pravo u toj državi kasnije ponovno otvoriti novu stalnu poslovnu jedinicu.

[53] Presuda od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763)

[54] *Ibid.*

[55] Presuda od 3. veljače 2015. (C-172/13, EU:C:2015:50)

[56] Presuda od 13. prosinca 2005. (C-446/03, EU:C:2005:763)

[57] Mišljenja nezavisne odvjetnice J. Kokott u predmetima Memira Holding (C-607/17, EU:C:2019:8, t. 58. i 59.), Holmen (C-608/17, EU:C:2019:9, t. 54. i 55.) i AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2019:879, t. 61. do 65.)

u državi u kojoj se nalazi, dok bi se kasnija djelatnost koja je stvarala gubitke financirala poreznim prihodima države čiji je matično društvo rezident, a to bi se protivilo osiguravanju odgovarajuće raspodjele ovlasti oporezivanja.

71. Stajalište nezavisne odvjetnice J. Kokott o toj problematici smatram uvjerljivim. Kao i njemačka, francuska i finska vlada, predlažem da se na četvrto pitanje odgovori niječno.

E. Peto pitanje

72. Sud koji je uputio zahtjev svojim petim pitanjem u bitnome pita treba li iznos konačnih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice koji se može uzeti u obzir u državi članici čiji je matično društvo rezident biti ograničen na iznos konačnih gubitaka koji bi se, da je to bilo moguće, uzeo u obzir u državi članici u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica.

73. U predmetu u kojem je donesena presuda A [58] Sud je upitan, među ostalim, treba li gubitke nerezidentnog društva kćeri, ako bi ih matično društvo moglo uzeti u obzir u kontekstu spajanja, utvrditi u skladu s pravom države čiji je matično društvo rezident ili u skladu s pravom države čiji je društvo kći rezident. Sud je započeo podsjetivši na to da, u trenutačnom stanju prava Unije, sloboda poslovnog nastana načelno ne nalaže primjenu niti jednog konkretnog nacionalnog prava na izračun gubitaka društva kćeri koje je preuzelo matično društvo s kojim se provodi spajanje (točka 58. presude). Sud je potom istaknuo da, načelno, taj izračun ne smije dovesti do nejednakog postupanja u usporedbi s izračunom koji bi se proveo u sličnom slučaju preuzimanja gubitaka rezidentnog društva kćeri (točka 59. presude). Naposljetku, Sud je utvrdio da na to pitanje nije moguće općenito i apstraktno odgovoriti, već da ga po potrebi treba analizirati s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja (točka 60. presude).

74. Kao i društvo W, Komisija i finska vlada, smatram da su ista načela primjenjiva i na izračunavanje gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice za potrebe uzimanja u obzir tih gubitaka u državi čiji je matično društvo rezident. Shodno tomu, u predmetnom slučaju, kako bi se iz perspektive mogućnosti uzimanja u obzir konačnih gubitaka osiguralo jednako postupanje prema rezidentnim društvima koja imaju nerezidentnu stalnu poslovnu jedinicu, s jedne, i rezidentnim društvima koja imaju rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu, s druge strane, iznos konačnih gubitaka koji se može uzeti u obzir ne smije biti veći od iznosa tih gubitaka dobivenog primjenom pravila države čiji je matično društvo rezident (u predmetnom slučaju to je Njemačka).

75. Međutim, ako bi iznos konačnih gubitaka dobiven primjenom pravila države čiji je matično društvo rezident bio veći od iznosa tih gubitaka koji bi se dobio primjenom pravila države u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica (u predmetnom slučaju to je Ujedinjena Kraljevina), treba ga ograničiti na potonji iznos. U suprotnome, rezidentna društva koja imaju rezidentnu stalnu poslovnu jedinicu bila bi u povoljnijem položaju u usporedbi s rezidentnim društvima koja imaju nerezidentnu stalnu poslovnu jedinicu. Nadalje, bez takvog ograničenja država članica čiji je matično društvo rezident morala bi snositi štetne posljedice primjene poreznih propisa države članice u kojoj se nalazi nerezidentna stalna poslovna jedinica.

[58] Presuda od 21. veljače 2013. (C-123/11, EU:C:2013:84)

V. Zaključak

76. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na prvo prethodno pitanje koje je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka) odgovori na sljedeći način:

Članku 43. u vezi s člankom 48. Ugovora o osnivanju Europske zajednice (sada članak 49. u vezi s člankom 54. Ugovora o funkcioniranju Europske unije) ne protivi se zakonodavstvo države članice koje rezidentnom društvu zabranjuje da od svoje oporezive dobiti odbije gubitke stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ako je društvo, kao prvo, iscrpilo sve mogućnosti odbitka tih gubitaka koje mu pruža pravo države članice u kojoj se nalazi ta stalna poslovna jedinica i, kao drugo, putem te poslovne jedinice više ne ostvaruje nikakve prihode, tako da više ne postoji mogućnost da se u toj državi članici u obzir uzmu gubici („konačni” gubici), a to zakonodavstvo na temelju bilateralnog ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između dviju odnosnih država članica izuzima dobit i gubitke.