Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

4. srpnja 2013.*

„Porezno zakonodavstvo – Porez na dobit trgovačkih društava – Odbitak za rizični kapital – Nominalne kamate – Smanjenje odbitnog iznosa za trgovačka društva koja imaju poslovnu jedinicu u inozemstvu koja ostvaruje prihod koji je oslobođen od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja“

U predmetu C-350/11,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je podnio rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (Belgija), odlukom od 24. lipnja 2011., koju je Sud zaprimio 4. srpnja 2011., u postupku

Argenta Spaarbank NV

protiv

Belgische Staat,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, M. Ilešič, E. Levits (izvjestitelj), J.-J. Kasel i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Mengozzi,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 12. srpnja 2012.,

uzimajući u obzir podnesena očitovanja:

— za Argenta Spaarbank NV, K. Morbée, K. Van Duyse i F. Smet, odvjetnici,

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

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

nakon saslušanja prijedloga odluke nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 19. rujna 2012.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

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

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između Argenta Spaarbank NV (u daljnjem tekstu: Argenta) i Belgishe Staat zbog izračuna odbitka za rizični kapital za porezno razdoblje za 2008. godinu.

Pravni okvir

Belgijsko pravo

3 Odbitak za rizični kapital uveden je u sustav koji se primjenjuje na porez na dohodak Zakonom od 22. lipnja 2005. kojim se uvodi odbitak poreza za rizični kapital (*Moniteur belge* od 30. lipnja 2005., str. 30077.). Na taj odbitak odnose se članci 205.a do 205.h i 236. Zakona o porezu na dohodak iz 1992. (*loi du 22 juin 2005 instaurant une déduction fiscale pour capital à risque*, u daljnjem tekstu: CIR iz 1992.).

4 Iz obrazloženja tog zakona proizlazi da je njegov cilj osobito ublažiti razliku u poreznom tretmanu između financiranja društva s posuđenim kapitalom, čiji se prihod u cijelosti može odbiti za porezne svrhe, i financiranja društva s vlastitim kapitalom (rizični kapital), čiji se prihod u cijelosti oporezuje i povećati solventnost društava s obzirom na to da se uvođenje odbitka za rizični kapital uklapa u opći cilj koji se sastoji od povećanja konkurentnosti belgijskog gospodarstva.

5 Odbitak za rizični kapital, koji se još naziva i „odbitak nominalnih kamata”, sastoji se u tome da se od porezne osnovice poreza na dobit trgovačkih društava odbije postotak vlastitog kapitala dotičnog društva.

6 Sukladno članku 205.c stavku 1. CIR-a iz 1992., odbitak za rizični kapital jednak je rizičnom kapitalu određenom na temelju članka 205.b CIR-a iz 1992. pomnoženom sa stopom utvrđenom u sljedećim stavcima članka 205.c.

7 Članak 205.b stavak 1. prvi podstavak CIR-a iz 1992. predviđa da za određivanje odbitka za rizični kapital za jedno porezno razdoblje treba uzeti u obzir rizični kapital koji odgovara, uz poštovanje odredaba stavaka 2. i 7. članka 205.b, iznosu vlastitog kapitala društva na kraju prethodnog poreznog razdoblja, koji je određen u skladu s računovodstvenim propisima i godišnjim financijskim izvješćima kako je navedeno u bilanci stanja. Spomenuti stavci 2. do 7. predviđaju mogućnosti u kojima će biti potrebno izvršiti određene korekcije vlastitog kapitala kako bi poslužio kao osnovica za izračun u svrhu određivanja iznosa odbitka za rizični kapital.

8 Tako se, sukladno članku 205.b stavku 2. CIR-a iz 1992., rizični kapital, određen u skladu s člankom 205.b stavkom 1. CIR-a iz 1992., umanjuje za neto vrijednost aktive stalnih poslovnih jedinica čiji su prihodi oslobođeni od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

9 Članak 205.d CIR-a iz 1992. predviđa da se u slučaju nepostojanja dobiti za porezno razdoblje u kojem se može tražiti odbitak za rizični kapital nedodijeljeno oslobođenje za to porezno razdoblje prenosi uzastopno na dobit sljedećih sedam godina.

Ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske

10 Članak 7. stavci 1. do 3. Ugovora od 5. lipnja 2001. između Kraljevine Belgije i Kraljevine Nizozemske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i sprečavanju izbjegavanja plaćanja poreza na dohodak i imovinu (*Moniteur belge* od 20. prosinca 2002., str. 57533., u daljnjem tekstu: belgijsko-nizozemski ugovor) propisuje:

„1. Dobit društva države ugovornice oporezuje se samo u toj državi, osim ako društvo posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u toj drugoj državi. Ako društvo posluje na taj način, dobit društva može se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici, ali samo za onaj iznos dobiti koji je ostvaren djelatnošću te stalne poslovne jedinice.

2. U skladu s odredbama stavka 3., ako društvo države ugovornice posluje u drugoj državi ugovornici putem stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi, u svakoj se državi ugovornici smatra da stalna poslovna jedinica ostvaruje svojom djelatnošću dobit koju bi mogla ostvariti kad bi bila zasebno i nezavisno društvo koje se bavi istim ili sličnim poslovanjem pod istim ili sličnim uvjetima te kad bi poslovala potpuno samostalno s društvom čija je stalna poslovna jedinica.

3. Pri utvrđivanju dobiti stalne poslovne jedinice kao odbici se priznaju rashodi nastali za potrebe stalne poslovne jedinice, uključujući izvršne i opće administrativne rashode, bilo da su nastali u državi u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica bilo drugdje.”

11 Članak 23. stavak 1. belgijsko-nizozemskog ugovora predviđa:

„U Belgiji će se dvostruko oporezivanje izbjegavati na sljedeći način:

a) Kada rezident Belgije ostvaruje drugi dohodak osim dividendi, kamata ili autorskih naknada iz članka 12. stavka 5., ili posjeduje imovinu koja se oporezuje u Nizozemskoj u skladu s odredbama ovog Ugovora, Belgija će izuzeti taj dohodak ili tu imovinu od oporezivanja, ali može, računajući iznos poreza na preostali dohodak ili imovinu tog rezidenta, primijeniti stopu poreza koju bi primijenila kada taj dohodak ili imovina ne bi bili izuzeti od oporezivanja.

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Argenta je društvo sa sjedištem u Belgiji koje podliježe oporezivanju u toj državi članici. Ona ima stalnu poslovnu jedinicu u Nizozemskoj, čiji je prihod oslobođen od poreza u Belgiji na temelju belgijsko-nizozemskog ugovora.

13 Za porezno razdoblje za 2008. godinu Argenta je tražila, na temelju članaka 205.a do 205.h CIR-a iz 1992., odbitak za rizični kapital.

14 Dana 19. studenog 2008. Argenti je s naslova poreza na dobit trgovačkih društava utvrđen porez za navedeno porezno razdoblje. U okviru izračuna tog poreza, na temelju članka 205.b stavka 2. CIR-a iz 1992., belgijska porezna uprava nije uzela u obzir neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice Argente sa sjedištem u Nizozemskoj za određivanje rizičnog kapitala koji služi kao osnovica za odbitak za rizični kapital.

15 Žalbu koju je 20. svibnja 2009. protiv odluke o utvrđivanju poreza podnijela Argenta navedena porezna uprava je odbila 7. rujna 2009.

16 Smatrajući da članak 205.b stavak 2. CIR-a iz 1992. predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana predviđene člankom 49. UFEU-a, s obzirom na to da ulaganja u stalnu poslovnu jedinicu u državi članici s kojom je Kraljevina Belgija sklopila ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne daju pravo na odbitak za rizični kapital dok slična ulaganja u stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u Belgiji omogućuju taj odbitak, Argenta je 4. prosinca 2009. podnijela tužbu protiv te odluke pred sudom koji je postavio prethodno pitanje.

17 U tim okolnostima navedeni je sud odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li članku [49. UFEU-a] protivan nacionalni porezni propis na temelju kojeg, za izračun oporezive dobiti, društvo koje u cijelosti podliježe oporezivanju u Belgiji ne može tražiti odbitak za rizični kapital s obzirom na pozitivnu razliku između, s jedne strane, računovodstvene neto vrijednosti aktive stalnih poslovnih jedinica koje ima u drugoj državi članici [Europske] unije i, s druge strane, ukupnosti pasive koja se može pripisati tim stalnim poslovnim jedinicama, dok se takav odbitak može tražiti ako se spomenuta pozitivna razlika može pripisati stalnim poslovnim jedinicama sa sjedištem u Belgiji?"

O prethodnom pitanju

18 U prethodnom pitanju Sud, koji ga je postavio, traži odgovor o tome mora li se članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu je protivan nacionalni propis na temelju kojega se za izračun odbitka poreza, koji se odobrava društvu koje u cijelosti podliježe oporezivanju u jednoj državi članici, neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ne uzima u obzir ukoliko dobit te stalne poslovne jedinice nije oporeziva u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dok se aktiva stalne poslovne jedinice koja se nalazi u prvoj državi članici uzima u obzir u tu svrhu.

19 Prema ustaljenoj sudskoj praksi sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje državljanima Unije i koja im daje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlenim osobama te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, pod istim uvjetima koji su u zakonodavstvu države članice određeni za njezine vlastite državljane, podrazumijeva, u skladu s člankom 54. UFEU-a, da trgovačka društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, imaju pravo obavljati aktivnost u dotičnoj državi članici putem društva kćeri, podružnice ili zastupništva (vidjeti presudu od 15. rujna 2011., Accor, C-310/09, Zb., str I-8115., točka 39. i navedenu sudsku praksu).

20 Iako prema svojem izričaju odredbe UFEU-a o slobodi poslovnog nastana imaju za cilj osigurati državljanima drugih država članica jednak tretman kakav uživaju i njezini vlastiti državljani, one također zabranjuju da država članica porijekla spriječi poslovni nastan u drugoj državi članici jednog od svojih državljana ili trgovačkih društava koja su osnovana u skladu s njezinim pravom (gore navedena presuda Accor, točka 40. i navedena sudska praksa).

21 Ti se zaključci također primjenjuju i kad trgovačko društvo osnovano u jednoj državi članici posluje u drugoj državi članici putem stalne poslovne jedinice (presuda od 15. svibnja 2008., Lidl Belgium, C-414/06, Zb., str. I-3601., točka 20.).

22 U postupku u glavnoj stvari nije sporno da, za potrebe izračuna odbitka za rizični kapital, predmetni propis uvodi različit tretman između aktive stalnih poslovnih jedinica sa sjedištem u državi članici koja nije Kraljevina Belgija, čiji se prihod ne oporezuje u Belgiji, i aktive stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u Belgiji.

23 Naime, aktiva koja se pripisuje stalnim poslovnim jedinicama koje se nalaze u državi članici koja nije Kraljevina Belgija i čiji se prihod ne oporezuje u Belgiji ne uzima se u obzir kod izračuna rizičnog kapitala koji služi kao osnovica za izračun odbitka za taj kapital, dok se aktiva stalnih poslovnih jedinica koje se nalaze u Belgiji uzima u obzir u tu svrhu.

24 Kao što ističe nezavisni odvjetnik u točki 33. svog prijedloga odluke, uzimanje u obzir aktive stalne poslovne jedinice za izračun odbitka za rizični kapital društva koje podliježe porezu na dobit trgovačkih društava u Belgiji predstavlja poreznu olakšicu jer takvo uzimanje u obzir pridonosi smanjenju efektivne stope poreza na dobit trgovačkih društava koju takvo društvo mora platiti u navedenoj državi članici.

25 Međutim, odobrenje te porezne olakšice odbit će se ukoliko se stalna poslovna jedinica društva sa sjedištem u Belgiji nalazi u drugoj državi članici i njezin prihod je oslobođen od poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Kraljevine Belgije i te druge države članice.

26 Belgijska vlada u tom pogledu ističe da različit tretman koji proizlazi iz predmetnog nacionalnog propisa ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana jer ono, s jedne strane, ne bi uzrokovalo nepovoljne posljedice za društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu u državi članici koja nije Kraljevina Belgija, a s druge strane, kad bi takve nepovoljne posljedice i bile utvrđene, one bi proizlazile iz paralelnog izvršavanja porezne ovlasti više država članica.

27 Ta vlada znači smatra da se prihod za porezne svrhe glavnog društva rezidenta, čak i kad bi se uzela u obzir aktiva stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici koja nije Kraljevina Belgija, ne bi mogao smanjiti. Prema mišljenju belgijske vlade, kad je riječ o stalnim poslovnim jedinicama u inozemstvu koje nisu oslobođene poreza na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, odbitak za rizični kapital računa se zasebno, u odnosu na aktivu te stalne poslovne jedinice, i primjenjuje se u prvom redu na dobit koju je ostvarila ta poslovna jedinica. Belgijska vlada analogijom zaključuje da ako treba uzeti u obzir aktivu stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici koja nije Kraljevina Belgija i čiji je prihod oslobođen od oporezivanja na temelju ugovora, tada bi se odbitak za rizični kapital trebao odnositi na dobit te poslovne jedinice. Međutim, ona se ne oporezuje u Belgiji.

28 Argenta i Komisija protivili su se takvom tumačenju belgijskog prava ističući da se u pogledu stalnih poslovnih jedinica u inozemstvu, čiji prihod nije oslobođen od poreza u Belgiji, odbitak za rizični kapital računa na osnovi ukupnog prihoda i primjenjuje se na ukupni oporezivi prihod predmetnog društva.

29 U tom smislu važno je podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, kada Sud odgovara na prethodno pitanje koje je postavio sud neke države članice sukladno članku 267. UFEU-a, on nije nadležan za tumačenje unutarnjeg prava te države članice jer ta zadaća pripada nacionalnim sudovima (vidjeti osobito presude od 12. listopada 1993., Vanacker i Lesage, C-37/92, Zb., str. I-4947., točka 7.; od 14. veljače 2008., Gysen, C-449/06, Zb., str. I-553., točka 17. i od 17. siječnja 2013., Zakaria, C-23/12, točka 29.).

30 Međutim, treba podsjetiti da je belgijska vlada na ročištu potvrdila da će se eventualni višak, čak i ako se odbitak za rizični kapital računa zasebno u odnosu na aktivu stalne poslovne jedinice i treba biti primijenjen u prvom redu na dobit te stalne poslovne jedinice, odbiti od dobiti koju je ostvarilo glavno društvo. Tako iz argumenta koji je istaknula belgijska vlada ne proizlazi da glavno društvo neće biti u mogućnosti, radi smanjenja porezne osnovice, tražiti odbitak za rizični kapital koji se računa uzimajući u obzir aktivu stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici koja nije Kraljevina Belgija.

31 Štoviše, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 40. svojeg prijedloga odluke, belgijska vlada nije osporila pretpostavku Argente prema kojoj belgijsko društvo s vlastitim kapitalom može ostvariti odbitak za rizični kapital čak i ako samo njegova stalna poslovna jedinica u inozemstvu, koja nema vlastiti kapital, ostvari dobit koja će se na kraju, na temelju belgijskog propisa, u svrhu izračuna tog odbitka pripisati tom društvu.

32 Prema tome, nemogućnost za društvo, koje ima stalnu poslovnu jedinicu u državi članici koja nije Kraljevina Belgija, da smanji svoju poreznu osnovicu za odbitak za rizični kapital koji se računa uzimajući u obzir aktivu te stalne poslovne jedinice nepovoljna je za to društvo.

33 Suprotno onome što tvrdi belgijska vlada, takav nepovoljan tretman ne proizlazi iz okolnosti što država članica u kojoj se nalazi stalna poslovna jedinica ne predviđa odbitak za rizični kapital nego samo iz izbora u belgijskom propisu, da se ne uzme u obzir aktiva te stalne poslovne jedinice. Navedeni nepovoljni tretman ne može stoga biti posljedica paralelnog izvršavanja porezne ovlasti od strane više država članica.

34 Takav nepovoljan tretman mogao bi odvratiti belgijsko društvo od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici koja nije Kraljevina Belgija pa prema tome predstavlja u načelu zabranjeno ograničenje iz odredaba ugovora koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

35 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je ograničavanje slobode poslovnog nastana dopušteno samo ako je opravdano važnim razlozima u općem interesu. Ono, osim toga, mora biti primjereno za ostvarenje predmetnog cilja i ne smije prelaziti nužno potrebno za postizanje istog (vidjeti gore navedenu presudu Lidl Belgium, točka 27. i navedena sudska praksa).

36 U tom pogledu belgijska je vlada istaknula zajedno razloge potrebe osiguranja usklađenosti belgijskog poreznog sustava i ravnomjerne raspodjele porezne ovlasti između država članica.

37 Tako, kao prvo, navodi da je sustav odbitaka za rizični kapital potpuno simetričan i da postoji izravna veza, osobna i stvarna, između porezne olakšice, izračunate u odnosu na tu aktivu, i oporezivanja dobiti proizašle iz te aktive.

38 Ta se veza može usporediti s onom koja postoji između kamata koje se mogu odbiti od zajma namijenjenog za uspostavljanje aktive i oporezive dobiti koja je proizašla iz te aktive, s obzirom na to da zakon koji uvodi odbitak koji je predmet postupka u glavnoj stvari ima za cilj, kao što i proizlazi iz njegovog obrazloženja, gledati na vlastiti kapital jednako kao i na posuđeni. Iako se odbitak za rizični kapital računa paušalno u odnosu na vlastiti kapital društva, a ne razmjerno oporezivoj dobiti tog društva, izračunati iznos odbitka bi zapravo trebao predstavljati kamate koje bi društvo trebalo platiti da se radi uspostavljanja aktive s vlastitim kapitalom moralo zadužiti.

39 Kao drugo, belgijska vlada misli da spomenuta država članica, odbivši uzeti u obzir aktivu stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici koja nije Kraljevina Belgija i čija se dobit ne oporezuje u Belgiji, izvršava svoju poreznu ovlast poštujući načelo teritorijalnosti i u skladu s raspodjelom porezne ovlasti kakva proizlazi iz belgijsko-nizozemskog ugovora.

40 Mogućnost uzimanja u obzir računovodstvenih ili neračunovodstvenih izdataka u vezi s aktivom i pasivom stalne poslovne jedinice i odobravanje odbitka u vezi s tom aktivom i pasivom pripada državi članici kojoj ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja daje pravo na oporezivanje dobiti stalne poslovne jedinice. Uostalom, takva raspodjela koju uvodi belgijsko-nizozemski ugovor u skladu je s modelom poreznog ugovora o dohotku i imovini koji je izradila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD).

41 Što se tiče prvog razloga za opravdanje koji je istaknula belgijska vlada, valja podsjetiti da je Sud već utvrdio da potreba za očuvanjem usklađenosti poreznog sustava može opravdati ograničenje izvršavanja slobode kretanja koja je zajamčena ugovorima (presude od 28. siječnja 1992., Bachmann, C-204/90, Zb., str. I-249., točka 28.; od 7. rujna 2004., Manninen, C-319/02, Zb., str. I-7477., točka 42.; od 23. veljače 2006., Keller Holding, C-471/04, Zb., str. I-2107., točka 40., i od 27. studenog 2008., Papillon, C-418/07, Zb., str. I-8947., točka 43.).

42 Međutim, da bi se argument utemeljen na tom opravdanju mogao uzeti u obzir treba, prema ustaljenoj sudskoj praksi, utvrditi postojanje izravne veze između odnosne porezne olakšice i naknade te olakšice putem određene porezne pristojbe (gore navedene presude Manninen, točka 42. i Keller Holding, točka 40.), pri čemu izravan karakter te veze treba utvrđivati s obzirom na cilj predmetnog propisa (gore navedene presude Manninen, točka 43.; od 28. veljače 2008., Deutsche Shell, C-293/06, Zb., str. I-1129., točka 39. i Papillon, točka 44.).

43 Kao što je spomenuto u točci 24. ove presude, porezna olakšica iz postupka u glavnoj stvari sastoji se od mogućnosti uzimanja u obzir, radi izračuna odbitka za rizični kapital, aktive stalne poslovne jedinice.

44 Međutim, ta olakšica, koja za posljedicu ima smanjenje efektivne stope poreza na dobit trgovačkih društava kojem podliježe glavno društvo, ne nadoknađuje se u postupku u glavnoj stvari nijednom određenom poreznom pristojbom.

45 Spomenuta olakšica odobrava se, dakako, samo ako je dobit stalne poslovne jedinice oporeziva u Belgiji.

46 Međutim, izravna veza između olakšice izračunate na temelju uzimanja u obzir aktive i oporezivanja dobiti koja je proizašla iz te aktive, u smislu sudske prakse na koju se poziva u točki 42. ove presude, ne postoji.

47 Propis koji je predmet postupka u glavnoj stvari zahtijeva samo da se prihod koji eventualno ostvari spomenuta stalna poslovna jedinica oporezuje u Belgiji, ali ne uvjetuje odobrenje predmetne olakšice ostvarivanjem prihoda ili njegovim oporezivanjem. Prema tome, takav sustav dopušta situaciju u kojoj se, ukoliko je prihod stalne poslovne jedinice oporeziv u Belgiji, a ta stalna poslovna jedinica nije ostvarila prihod, aktiva te jedinice uzima u obzir kod izračuna odbitka koji se primjenjuje na društvo kojem ona pripada.

48 Štoviše, članak 205.d CIR-a iz 1992. predviđa da se u slučaju nepostojanja dobiti za porezno razdoblje u kojem se može tražiti odbitak za rizični kapital, nedodijeljeno oslobođenje za to porezno razdoblje prenosi uzastopno na dobit sljedećih sedam godina.

49 Stoga, odbijanje uzimanja u obzir aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u državi članici koja nije Kraljevina Belgija i čiji je prihod oslobođen od poreza u Belgiji na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne bi trebalo opravdavati razlozima potrebe osiguranja usklađenosti nacionalnog poreznog sustava.

50 Glede drugog razloga za opravdanje koji je istaknula belgijska vlada, potrebno je podsjetiti da očuvanje raspodjele porezne ovlasti između država članica predstavlja legitimni cilj koji je Sud priznao (u tom smislu vidjeti presude od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, Zb., str. I-10837., točka 45.; od 7. rujna 2006., N, C-470/04, Zb., str. I-7409., točka 42.; od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, Zb., str. I-6373., točka 51., i Lidl Belgium, gore navedena, točka 31.). Štoviše, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, ako ne postoje mjere ujednačavanja i usklađivanja koje donosi Unija, države članice imaju mogućnost odrediti, putem ugovora ili jednostrano, kriterije raspodjele porezne ovlasti, osobito u cilju

ukidanja dvostrukog oporezivanja (presude od 19. studenog 2009., Komisija protiv Italije, C-540/07, Zb., str. I-10983., točka 29., i od 29. studenog 2011., National Grid Indus, C-371/10, još neobjavljena u Zb., točka 45.).

51 Međutim, okolnost da je jedna država članica u ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, sklopljenom s drugom državom članicom, pristala na to da se dobit koja se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u toj drugoj državi članici oporezuje samo u toj drugoj državi članici i da, prema tome, prva država članica ne može izvršavati poreznu ovlast na dobit koja se pripisuje toj stalnoj poslovnoj jedinici, ne može opravdavati sustavno odbijanje davanja olakšica društvu sa sjedištem na području prve države članice kojoj pripada stalna poslovna jedinica.

52 Takvo odbijanje može opravdati različit tretman samo iz razloga da je društvo koje se nalazi u državi članici razvilo transnacionalnu gospodarsku djelatnost čija namjena nije stvarati porezni prihod u korist te države članice (u tom smislu vidjeti presude Marks & Spencer, gore navedena, točka 40., i od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb., str. I-2647., točka 43.).

53 Suprotno tome, iz sudske prakse proizlazi da se potreba očuvanja ravnomjerne raspodjele porezne ovlasti između država članica može dopustiti, osobito ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njenom području (vidjeti presude Oy AA, gore navedena, točka 54.; od 8. studenog 2007., Amurta, C-379/05, Zb., str. I-9569., točka 58.; od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb., str. I-5145., točka 66.; od 20. listopada 2011., Komisija protiv Njemačke, C-284/09, Zb., str. I-9879., točka 77.., i od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i drugi, C-338/11 do C-347/11, točka 47.).

54 Prema tome, Sud je utvrdio da je taj cilj usmjeren ponajprije na očuvanje simetrije između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka stalne poslovne jedinice, s obzirom na to da činjenica dopuštanja da se gubitci stalne poslovne jedinice nerezidenta mogu odbiti od prihoda glavnog društva ima za posljedicu pružanje mogućnosti potonjoj da slobodno odabere državu članicu u kojoj želi da se ti gubitci istaknu (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Oy AA, točka 56. i Lidl Belgium, točka 34.).

55 Kao što je u točki 63. svojeg prijedloga odluke iznio nezavisni odvjetnik, činjenica davanja porezne olakšice iz postupka u glavnoj stvari ne ugrožava ni pravo države članice na području kojega je osnovano društvo kojem pripada stalna poslovna jedinica ni pravo države članice na čijem području se nalazi stalna poslovna jedinica na izvršavanje porezne ovlasti u vezi s djelatnošću koja se obavlja na njezinom području i ne uzrokuje premještanje prihoda koji se normalno oporezuje u jednoj od tih država članica u drugu.

56 Na kraju, glede argumenta belgijske vlade koji se odnosi na paralelni tretman koji treba primijeniti na odbitak poreza za kamate za zajmove koji se koriste za uspostavljanje aktive stalne poslovne jedinice, s jedne strane, i tretman vlastitog kapitala stalne poslovne jedinice, s druge strane, valja istaknuti da je i sama vlada potvrdila paušalni karakter odbitka za rizični kapital koji se izračunava u odnosu na vlastiti kapital dotičnog društva, a ne u razmjeru s oporezivom dobiti koja je proizašla iz aktive tog društva.

57 Zato ta vlada nije trebala tvrditi da se belgijsko-nizozemski ugovor i, osobito, odredbe relevantne za određivanje dobiti stalne poslovne jedinice i uzimanje u obzir, u tu svrhu, rashoda iz poslovanja te jedinice, protive uzimanju u obzir, radi izračuna odbitka za rizični kapital, aktive stalne poslovne jedinice čiji prihod, na temelju tog ugovora, nije oporeziv u Belgiji.

58 Pod tim okolnostima ograničenje koje uvodi propis u postupku u glavnoj stvari ne može se opravdati razlozima koji se odnose na potrebu osiguravanja ravnomjerne raspodjele porezne ovlasti između država članica.

59 Uzimajući u obzir zajedno sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje potrebno je odgovoriti da članak 49. UFEU-a treba tumačiti u smislu da mu je protivan nacionalni propis na temelju kojeg se, za izračun odbitka koji se dodjeljuje društvu koje u cijelosti podliježe oporezivanju u jednoj državi članici, neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ne uzima u obzir ukoliko dobit te stalne poslovne jedinice nije oporeziva u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dok se aktiva stalne poslovne jedinice koja se nalazi na području te prve države članice uzima u obzir u tu svrhu.

Troškovi

60 Budući da postupak, u odnosu na stranke glavnog postupka, ima svojstvo prethodnog pitanja pred nacionalnim sudom, na nacionalnom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, različiti od onih spomenutih stranaka, ne mogu biti predmet naknade.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Članak 49. UFEU-a treba tumačiti u smislu da mu je protivan nacionalni propis na temelju kojeg se, za izračun odbitka društva koje u cijelosti podliježe oporezivanju u jednoj državi članici, neto vrijednost aktive stalne poslovne jedinice koja se nalazi u drugoj državi članici ne uzima u obzir ukoliko dobit te stalne poslovne jedinice nije oporeziva u prvoj državi članici na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dok se aktiva stalne poslovne jedinice koja se nalazi na području te prve države članice uzima u obzir u tu svrhu.

Potpisi