

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

13. ožujka 2014.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – članak 63. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – članak 49. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Porez na dohodak fizičkih osoba – Mehanizam za određivanje gornje granice opterećenja izravnim porezima na temelju dohotka – Bilateralni ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja – Oporezivanje dividendi koje isplaćuje društvo s poslovnim nastanom u drugoj državi članici na koje je već primijenjen porez po odbitku – Izostanak uračunavanja ili djelomičnog uračunavanja poreza plaćenog u toj drugoj državi članici u izračun gornje granice poreznog opterećenja – članak 65. UFEU-a – Ograničenje – Opravdanje“

U predmetu C-375/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio tribunal administratif de Grenoble (Francuska), odlukom od 26. srpnja 2012., koju je Sud zaprimio 6. kolovoza 2012., u postupku

Margaretha Bouanich

protiv

Directeur des services fiscaux de la Drôme,

SUD (peto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik vijeća, E. Juhász, A. Rosas (izvjestitelji), D. Šváby i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: A. Calot Escobar, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za M. Bouanich, A. Jouanjan i S. Fouquet-Chabert, *avocats*,
- za francusku vladu, D. Colas i J.-S. Pilczer, u svojstvu agenata,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. Beeko, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hill, *barrister*,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Soulay, u svojstvu agenata,
- za Nadzorno tijelo EFTA-e, X. Lewis, G. Mathisen i A. Steinarsdóttir, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 49., 63. i 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Margarethe Bouanich i directeur des services fiscaux de la Drôme (ravnatelja porezne službe u departmanu Drôme, u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s odbijanjem porezne uprave da kod određivanja gornje granice poreznog opterećenja na temelju dohotka u ukupni iznos izravnih poreza uključi i porez po odbitku koji je M. Bouanich platila u Švedskoj.

Pravni okvir

Francusko pravo

- 3 U verziji koja proizlazi na temelju članka 74. Zakona br. 2005-1719 od 30. prosinca 2005. (*loi n° 2005-1719, du 30 décembre 2005*, JORF od 31. prosinca 2005., str. 20597.), a koja se primjenjuje na poreze plaćene tijekom 2006. godine na ime dohotka za 2005. godinu, člankom 1. Općeg poreznog zakonika (*code général des impôts*, u daljnjem tekstu: CGI), određeno je da iznos izravnog poreza koji je porezni obveznik dužan platiti ne može biti veći od 60 % njegovog ukupnog dohotka.
- 4 Člankom 11. Zakona br. 2007-1223 od 21. kolovoza 2007. u prilog rada, zaposlenja i kupovne moći (*loi n° 2007-1223, du 21 août 2007, en faveur du travail, de l'emploi et du pouvoir d'achat*, JORF od 22. kolovoza 2007., str. 13945.), a koji se primjenjuje na poreze plaćene tijekom 2007. i 2008. godine na ime dohotka za 2006. odnosno 2007. godinu, izmijenjen je članak 1. CGI-ja tako da otada iznos izravnog poreza koji je porezni obveznik dužan platiti ne može biti veći od 50 % njegovog ukupnog dohotka.
- 5 Pretpostavke za primjenu gornje granice opterećenja izravnim porezima definirane su člankom 1649-0 A CGI-ja i uključuju, među ostalim, pravo na povrat poreza razrezanog preko granice utvrđene člankom 1. CGI-ja (u daljnjem tekstu: porezni štit).
- 6 Člankom 1649-0 A stavcima 1. do 5. CGI-ja, kako su izmijenjeni Zakonom br. 2005-1719, a koji su mjerodavni za pravo na povrat utvrđeno za 2007. godinu na temelju dohotka u 2005., bilo je propisano:
- „1. Pravo na povrat dijela porezne obveze koja prelazi granicu utvrđenu člankom 1. porezni obveznik stječe 1. siječnja godine koja slijedi godinu u kojoj je plaćena utvrđena porezna obveza.
- [...]
2. Pod pretpostavkom da ne mogu poslužiti kao odbitak od posebne vrste dohotka koji podliježe porezu na dohodak i da su plaćene u Francuskoj te da je, u slučaju poreznih obveza pod točkom (a) i (b), podnesena uredna prijava, pri određivanju prava na povrat u obzir se uzimaju sljedeće porezne obveze:
- (a) porez na dohodak;
- (b) solidarni porez na bogatstvo;
- (c) porez na nekretnine za izgrađeno zemljište i porez na nekretnine za neizgrađeno zemljište, koji se odnose na glavno mjesto stanovanja poreznog obveznika [...];

(d) stambeni porez koji se naplaćuje u korist jedinica lokalne i regionalne samouprave [...].

3. Porezne obveze iz stavka 2. umanjuju se za iznos primljenog povrata poreza na dohodak ili olakšica odobrenih tijekom godine u kojoj su navedene porezne obveze plaćene.

[...]

4. Dohodak koji se uzima u obzir pri određivanju prava na povrat je dohodak koji je porezni obveznik ostvario u godini koja prethodi godini u kojoj se plaćaju porezne obveze, uz iznimku dohotka u naravi koji je na temelju članka 15., II. izuzet od poreza na dohodak. Navedeni dohodak sastoji se od:

(a) dohotka koji podliježe porezu na dohodak, uz odbitak profesionalnih izdataka [...];

(b) proizvoda na koje se primjenjuje porez po odbitku;

(c) dohotka koji je oslobođen od poreza na dohodak, ostvarenog tijekom iste godine u Francuskoj ili izvan Francuske [...]

5. Dohodak iz stavka 4. umanjuje se za:

(a) porezne gubitke ovisno o vrsti dohotka, koji se uzimaju u obzir u skladu s člankom 156., I.;

(b) iznos obveze uzdržavanja, koja se uzima kao odbitak na temelju članka 156., II., 2°;

(c) doprinose i premije osiguranja koje se uzimaju kao odbitak na temelju članka 163. *quater* vices."

7 U verziji koja proizlazi na temelju Zakona br. 2008-776 od 4. kolovoza 2008. o modernizacije ekonomije (*loi n° 2008-776, du 4 août 2008, de modernisation de l'économie*, JORF od 5. kolovoza 2008., str. 12471.), a koja se primjenjuje na pravo na povrat utvrđeno za 2008. i 2009. godinu na temelju dohotka u 2006. odnosno 2007. godini, člankom 1649-0 A, stavcima 1. do 5. CGI-a bilo je propisano:

„1. Pravo na povrat dijela porezne obveze koja prelazi granicu utvrđenu člankom 1. porezni obveznik stječe 1. siječnja druge godine koja slijedi godinu u kojoj je ostvaren dohodak iz stavka 4.

[...]

2. Pod pretpostavkom da su plaćene u Francuskoj, kao i da u pogledu poreznih obveza, osim iz točke (e) i (f), ne mogu poslužiti kao odbitak od posebne vrste dohotka koji podliježe porezu na dohodak te da je, u slučaju poreznih obveza pod točkom (a), (b) i (e) podnesena uredna prijava, slijedeće porezne obveze uzimaju se u obzir pri određivanju prava na povrat:

(a) porez na dohodak na temelju dohotka iz stavka 4.;

(b) solidarni porez na bogatstvo, utvrđen za godinu koja slijedi godinu u kojoj je ostvaren dohodak iz stavka 4.;

(c) porez na nekretnine [...];

(d) stambeni porez [...];

(e) doprinosi i obustave iz ?lanka [...] Zakonika o socijalnom osiguranju [(*code de la sécurité sociale*)] [...];

(f) doprinosi i obustave iz ?lanka [...] Zakonika o socijalnom osiguranju [...].

3. Porezne obveze iz stavka 2. umanjuju se za iznos primljenog povrata poreza na dohodak ili olakšica odobrenih tijekom godine koja slijedi godinu u kojoj je ostvaren dohodak iz stavka 4.

[...]

4. Dohodak koji se uzima u obzir pri odre?ivanju prava na povrat je dohodak koji je porezni obveznik ostvario, uz iznimku dohotka u naravi koji je na temelju ?lanka 15., II. izuzet od poreza na dohodak. Navedeni dohodak sastoji se od:

(a) neto dohotka koji podliježe porezu na dohodak [...];

(b) proizvoda na koje se primjenjuje porez po odbitku;

(c) dohotka koji je oslobo?en od poreza na dohodak, ostvarenog tijekom iste godine u Francuskoj ili izvan Francuske [...].

5. Dohodak iz stavka 4. umanjuje se za:

[...]

(d) porezne obveze istovjetne poreznim obvezama iz stavka 2. to?ke (a), (e) i (f), pla?ene u inozemstvu.“

Ugovor izme?u Francuske i Švedske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja

8 ?lanak 10. stavci 1. i 2. Ugovora izme?u Francuske Republike i Kraljevine Švedske o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i spre?avanju izbjegavanja pla?anja poreza na dohodak i imovinu, koji je potpisan u Stockholmu 27. studenoga 1990. (u daljnjem tekstu: Francusko-švedski ugovor), odre?uje:

„1. Dividende koje društvo rezident države ugovornice isplati rezidentu druge države ugovornice mogu se oporezivati u toj drugoj državi.

2. Takve dividende mogu se oporezivati i u državi ugovornici ?iji je rezident društvo koje ispla?uje dividende, i to prema zakonima te države, me?utim ako je osoba koja prima dividende stvarni korisnik dividendi, tada tako utvr?en porez ne smije biti ve?i od 15 % od bruto?iznosa dividendi. [...]“

9 ?lankom 23. tog ugovora odre?uje se:

„Dvostruko oporezivanje izbjegava se kako slijedi u nastavku:

1. U slu?aju Francuske:

(a) Dohodak ostvaren u Švedskoj i koji se, sukladno odredbama Ugovora, može oporezivati u toj državi ili jedino u toj državi, uzima se u obzir pri obračunu francuskog poreza ako je korisnik tog dohotka rezident Francuske i ako taj dohodak u skladu s francuskim zakonima nije oslobođen poreza na društva. U tom slučaju, švedski porez ne odobrava se kao odbitak od tog dohotka, ali korisnik ima pravo na porezni kredit koji se uračunava u francuski porez. Taj kredit odgovara:

[...]

ii. za dohodak iz stavka 1. točka 10. [...], iznosu poreza plaćenog u Švedskoj u skladu s odredbama ovih točaka; taj kredit u svakom slučaju ne može biti veći od iznosa francuskog poreza koji bi se utvrdio za taj dohodak.

[...]“

10 Mehanizam poreznog štita ukinut je s učinkom od 1. siječnja 2013., u skladu s točkom 30. Zakona br. 2011-900 od 29. srpnja 2011. o rebalansu proračuna za 2011. (*loi n° 2011-900, du 29 juillet 2011, de finances rectificatives pour 2011*, JORF od 30. srpnja 2011., str. 12969.).

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 U trenutku kad su se dogodile činjenice relevantne za predmet u glavnom postupku, M. Bouanich, porezni rezident u Francuskoj, bila je dioničar Ratos AB, društva uvrštenog na burzu i s poslovnim nastanom u Švedskoj.

12 M. Bouanich je kao dohodak od kapitala za 2005., 2006. i 2007. godinu prijavila u bruto iznosu 812.148,00 eura, 3.303.998,00 eura odnosno 677.082,00 eura. U skladu s podacima iz zahtjeva za prethodnu odluku, taj dohodak predstavlja prvenstveno primitke od dividendi koje je isplatilo društvo Ratos AB.

13 Na temelju točka 10. Francusko-švedskog ugovora, na dividende je primijenjen porez po odbitku u iznosu od 121.426,00 eura za 2005. godinu, 692.296,00 eura za 2006. godinu i 119.130,00 eura za 2007. godinu.

14 U skladu s točkom 23. stavkom 1. Francusko-švedskog ugovora, za potrebe obračuna poreza na dohodak kojemu M. Bouanich podliježe u Francuskoj, francuska porezna uprava uključila je u poreznu osnovicu za 2005., 2006. i 2007. godinu dividende isplaćene u Švedskoj.

15 Nakon što je primjenom progresivne porezne tarife na poreznu osnovicu izračunala bruto iznos poreza na dohodak porezna uprava je, na temelju točka 23. stavka 1. točke (a), ii. Francusko-švedskog ugovora, od tog bruto iznosa odbila porezni kredit u iznosu poreza po odbitku koji je M. Bouanich morala platiti u Švedskoj.

16 Nakon tog odbitka i primjene drugih poreznih olakšica M. Bouanich je ostala dužna platiti porez na dohodak u neto iznosu od 19.730,00 eura za 2005. godinu, 48.130,00 eura za 2006. godinu, dok za 2007. godinu nije ostalo ništa za platiti na ime porezne obveze.

17 M. Bouanich je zatim zatražila ostvarenje prava na povrat koje je imala na temelju primjene poreznog štita.

18 U svoje zahtjeve za povrat poreza M. Bouanich je, u iznos poreznih obveza koje je trebalo uzeti u obzir za primjenu poreznog štita, uključila i iznos poreznih kredita koji je odgovarao iznosu poreza po odbitku obustavljenog od isplata dividendi u Švedskoj. Međutim, porezna uprava odbila je primijeniti takav način obračuna jer se nije radilo o porezu plaćenom u Francuskoj.

19 Trima uzastopnim tužbama, koje se odnose na obračun prava na povrat poreza za 2007., 2008. i 2009. godinu na temelju primjene poreznog štita za 2005., 2006. i 2007. godinu, M. Bouanich je pokrenula postupke pred tribunal administratif de Grenoble (upravnim sudom u Grenobleu) radi uračunavanja poreza po odbitku, obustavljenog od isplata dividendi u Švedskoj – u iznosu od 121.426,00 eura, 265.069,00 eura odnosno 59.565,00 eura – u ukupni iznos poreza na temelju kojeg se određuje gornja granica poreznog opterećenja.

20 Prema shvaćanju M. Bouanich, članci 1. i 1649-0 A CGI-ja, u verziji mjerodavnoj za pravo na povrat utvrđeno za 2007. godinu na temelju dohotka iz 2005. godine, doveli su do toga da je porezna uprava prilikom izračuna gornje granice poreznog opterećenja odbila uzeti u obzir cjelokupan iznos poreza po odbitku koji je na taj dohodak plaćen u Švedskoj. Iste odredbe, kako su izmijenjene Zakonom br. 2008-776, koji se primjenjuje na pravo na povrat utvrđeno za 2008. i 2009. godinu, dopustivši odbijanje poreza po odbitku od dohotka koji se uzima u obzir kod utvrđivanja prava na povrat, a ne dodavanje tog poreza ukupnom iznosu poreznih obveza koje ulaze u izračun poreznog opterećenja, imale su za učinak da je porezna pogodnost ostvarena samo u polovici iznosa koji bi se postigao da je dividende isplatilo društvo s poslovnim nastanom u Francuskoj.

21 M. Bouanich pred sudom koji je uputio zahtjev tvrdi da francuski zakoni postavljaju prepreku slobodi poslovnog nastana i slobodi kretanja kapitala, kako su zaštićene Ugovorom o FEU-u.

22 U tim je okolnostima, nakon što je spojio sva tri predmeta M. Bouanich, tribunal administratif de Grenoble odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Jesu li u suprotnosti s člancima [49., 63. i 65. UFEU-a] zakonske odredbe, poput odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku, na temelju kojih – kada rezident jedne države članice Europske unije, dioničar društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Unije, primi dividende koje se oporezuju u objema državama, a dvostruko oporezivanje uređeno je uračunavanjem poreznog kredita u državi rezidentnosti u iznosu poreza plaćenog u državi društva koje isplaćuje dividende – mehanizam određivanja gornje granice poreznog opterećenja do 60 % ili 50 % dohotka ostvarenog tijekom godine dana ne uzima u obzir, ili samo djelomice uzima u obzir, porez plaćen u toj drugoj državi?

2) U slučaju potvrdnog odgovora, je li moguće opravdati takvo ograničenje nužnošću održavanja koherentnosti fiskalnog sustava ili uravnoteženom raspodjelom ovlasti za oporezivanje među državama članicama ili bilo kojim drugim važnim razlogom od općeg interesa?“

O prethodnim pitanjima

23 Sud koji je uputio zahtjev s navedenim pitanjima, koja je primjereno razmotriti zajedno, u biti pita jesu li u suprotnosti s člancima 49., 63. i 65. UFEU-a zakonske odredbe države članice na temelju kojih – kada rezident navedene države članice, dioničar društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici Unije, primi dividende koje se oporezuju u objema državama, a sprječavanje dvostrukog oporezivanja uređeno je uračunavanjem poreznog kredita u državi rezidentnosti u iznosu koji odgovara iznosu poreza plaćenog u državi društva koje isplaćuje dividende – mehanizam određivanja gornje granice opterećenja različitim izravnim porezima do određenog postotka dohotka ostvarenog tijekom godine dana ne uzima u obzir, ili samo djelomice uzima u

obzir, porez plaćen u državi društva koje isplaćuje dividendu.

Predmetna sloboda

24 Budući da su prethodna pitanja postavljena kako u pogledu članka 49. UFEU-a tako i u pogledu članaka 63. i 65. UFEU-a, treba utvrditi odnose li se nacionalne zakonske odredbe na slobodu poslovnog nastana ili na slobodno kretanje kapitala ili pak na obje slobode.

25 M. Bouanich, francuska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine kao i Europska komisija smatraju da je u glavnom postupku riječ o slobodi kretanja kapitala, zaštićenoj člankom 63. UFEU-a. Nadzorno tijelo EFTA-e smatra da, u opsegu u kojem se sporne nacionalne zakonske odredbe primjenjuju neovisno o veličini udjela u temeljnom kapitalu koji daje pravo na dividendu, i ako izuzmemo pitanje je li taj udio takve naravi da omogućuje dioničarima stanoviti utjecaj na odluke društva i određivanje njegovih djelatnosti, sporne mjere ulaze u područje primjene i članka 49. UFEU-a i članka 63. UFEU-a. Njihovu primjenu stoga treba ispitati istodobno.

26 S tim u svezi, valja podsjetiti da porezni tretman dividendi može biti predmet članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, kao i članka 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala (vidjeti presudu od 10. veljače 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, Zb., str. I-305., t. 33.; presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, t. 89., kao i presudu od 28. veljače 2013., Beker, C-168/11, t. 23.).

27 S obzirom na pitanje odnosi li se nacionalna zakonska odredba na jednu ili drugu slobodu kretanja, iz stalne sudske prakse proizlazi da valja uzeti u obzir predmet tog zakona (gore navedene presude Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 90. i navedena sudska praksa, kao i Beker, t. 24.).

28 S tim u svezi, Sud je već zauzeo stajalište prema kojem nacionalni zakoni koji se primjenjuju samo na udjele koji omogućuju izvršavanje stanovitog utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti potpadaju u područje primjene članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (vidjeti presudu od 25. listopada 2012., Komisija/Belgija, C-387/11, t. 34.; gore navedene presude Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 91. i navedenu sudsku praksu te Beker, t. 25.). Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stječu samo radi financijskog ulaganja, bez namjere vršenja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, moraju se razmotriti isključivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (vidjeti gore navedene presude Komisija/Belgija, t. 34.; Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 92. i navedenu sudsku praksu, kao i Beker, t. 26.).

29 U konkretnom slučaju, nacionalni zakon o kojem se raspravlja u glavnom postupku primjenjuje se neovisno o veličini udjela u društvu. Kako je francuska vlada istaknula, primjena tog zakona ne ovisi o veličini udjela u nerezidentnom društvu i ne odnosi se samo na situacije u kojima imatelj udjela može ostvariti stanoviti utjecaj na odluke dotičnog društva i određivanje njegovih djelatnosti.

30 Slijedom toga, u dijelu u kojem se taj propis odnosi na dividende koje potječu iz jedne države članice, predmet tog zakona ne pomaže u utvrđivanju je li taj zakon pretežno materijala članka 49. UFEU-a ili članka 63. UFEU-a. U tim okolnostima, kako bi utvrdio ulazi li situacija u glavnom postupku u područje jedne ili druge odredbe, Sud uzima u obzir činjenične elemente konkretnog predmeta (gore navedene presude Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 93. i 94. kao i navedena sudska praksa, te Beker, t. 27. i 28.).

31 Međutim, ni u zahtjevu za prethodnu odluku ni u spisu predmeta nema nikakve naznake u

tom smislu. Stoga treba smatrati da nacionalni zakon poput onoga u glavnom postupku može utjecati i na slobodno kretanje kapitala i na slobodu poslovnog nastana pa ga se mora ispitati i prema članku 63. UFEU-a i prema članku 49. UFEU-a.

Postojanje ograničenja slobodnom kretanju kapitala

32 Prema shvaćanju M. Bouanich, Nadzornog tijela EFTA-e i Komisije, porezni štit, u usporedbi s dohotkom od dividendi koje isplaćuje društvo s poslovnim nastanom u Francuskoj, penalizira dohodak od dividendi koje isplaćuje društvo s poslovnim nastanom izvan Francuske Republike, u drugoj državi članici (tzv. inozemne dividende).

33 Budući da se porez po odbitku obustavljen izvan Francuske ne uzima u obzir ili se samo djelomično uzima u obzir kod utvrđivanja poreza na dohodak za koji porezni obveznik na temelju pogodnosti poreznog štita može tražiti povrat, porezni obveznik morao bi definitivno snositi teret iznosa inozemnog poreza po odbitku, što bi sustavno otežavalo porezno opterećenje inozemnih dividendi u usporedbi s poreznim opterećenjem dividendi francuskog podrijetla.

34 Takav nepovoljan porezni tretman inozemnih dividendi doveo bi, iz perspektive fizičkih osoba koje su rezidenti Francuske, do manje privlačnosti ulaganja u društva s poslovnim nastanom izvan Francuske Republike u drugim državama članicama u odnosu na ulaganja u francuska društva.

35 S druge strane, francuska vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine tvrde da francuski zakon o poreznom štitu nije stvorio ograničenje slobodnom kretanju kapitala jer Francuska Republika nije diskriminacijski primjenjivala svoje ovlasti za oporezivanje.

36 Prema shvaćanju tih vlada, odbijanje Francuske Republike da uključi porez po odbitku plaćen u Švedskoj u ukupni iznos izravnih poreza koje je porezni obveznik platio nedostatak je do kojeg dolazi zbog usporednog ostvarivanja ovlasti za oporezivanje Kraljevine Švedske i Francuske Republike. Slobodno kretanje kapitala ne obvezuje državu članicu da spriječi pravno dvostruko oporezivanje koje proizlazi iz bilateralnog ugovora ako obje države ugovornice imaju pravo oporezivati predmetni dohodak. Uz pozivanje na presudu od 14. studenoga 2006., Kerckhaert i Morres (C-513/04, Zb., str. I-10967.), vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da razlika u postupanju koja se temelji na legitimnoj usporednoj primjeni ovlasti za oporezivanje dviju država članica, sve dok nema diskriminacije, nije ograničenje temeljnih sloboda.

37 S tim u svezi, najprije treba istaknuti da se predmet u glavnom postupku ne odnosi na sprječavanje dvostrukog oporezivanja, nego na nacionalni porezni tretman dividendi koje isplati društvo s poslovnim nastanom u Švedskoj za potrebe primjene mehanizma određivanja gornje granice opterećenja različitim izravnim porezima u Francuskoj.

38 Naime, ovaj predmet odnosi se na razliku u postupanju s obzirom na primjenu poreznog štita, s jedne strane, prema poreznom obvezniku, rezidentu jedne države članice Unije, koji prima dividende od društva s poslovnim nastanom u toj državi i, s druge strane, prema poreznom obvezniku, rezidentu iste države članice, dioničaru društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, koji prima dividende oporezovane u objema državama, a sprječavanje dvostrukog oporezivanja uređeno je uračunavanjem poreznog kredita u državi rezidentnosti u iznosu poreza plaćenog u državi društva koje isplaćuje dividende.

39 Predmet u glavnom postupku razlikuje se stoga od predmeta koji je doveo do gore navedene presude Kerckhaert i Morres. Naime, nacionalni zakon o kojem se raspravljalo u predmetu koji je doveo do te presude nije pravio nikakvu razliku između dividendi na temelju dionica društava s poslovnim nastanom na području dotične države i dividendi na temelju dionica

društava s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, na koje se primjenjivao porez obustavljen kao porez po odbitku u toj drugoj državi članici, s obzirom na to da su se, prema navedenom zakonu, dividende oporezivale jedinstvenom stopom poreza u sklopu poreza na dohodak (vidjeti, u tom smislu, gore navedenu presudu Kerckhaert i Morres, t. 17.). U tim okolnostima, Sud je ocijenio da nepovoljne posljedice, koje za sobom povlači primjena sustava oporezivanja dohotka poput sustava primijenjenog u predmetu koji je doveo do te presude, proizlaze iz usporednog ostvarivanja ovlasti za oporezivanje dviju država članica (gore navedena presuda Kerckhaert i Morres, t. 20.).

40 Kako bi se dao odgovor na prvo postavljeno pitanje, potrebno je napraviti razliku između dodjele poreznog kredita na temelju Francusko-švedskog ugovora, s jedne strane, i primjene poreznog štita o kojemu je riječ u glavnom postupku, s druge strane, s obzirom na to da predstavljaju dvije različite porezne pogodnosti.

41 Naime, dodjeljivanje poreznog kredita u Francuskoj na ime poreza po odbitku plaćenog u Švedskoj, kako proizlazi iz Francusko-švedskog ugovora, dio je mehanizma usporednog oporezivanja dohotka od kapitala iz Švedske od strane Kraljevine Švedske i Francuske Republike. Francuska Republika zadržala je pravo oporezivanja dohotka iz Švedske, ali dodjeljuje porezni kredit kako bi ograničila, ili čak izbjegla, dvostruko oporezivanje.

42 S druge strane, mehanizam poput poreznog štita nema veze s usporednim izvršavanjem ovlasti za oporezivanje i time se isključivo nadležnosti za oporezivanje Francuske Republike. Ovaj porezni mehanizam ima za cilj i ukinuti smanjenje razine poreznog opterećenja dohotka za koji ta država članica ima ovlast oporezivanja.

43 U skladu sa stalnom sudskom praksom, mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanju kapitala, uključuju mjere koje su takve naravi da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u nekoj državi članici ili pak rezidente te države članice od ulaganja u drugim državama (presuda od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIC i dr., C-338/11 do C-347/11, t. 15. i navedena sudska praksa).

44 Stoga valja ispitati je li porezni zakon o kojemu je riječ u glavnom postupku – zbog razlike u postupanju koju uvodi između poreznih obveznika koji primaju dividende društva s poslovnim nastanom u Francuskoj i poreznih obveznika koji primaju dividende društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – diskriminatorski i takve naravi da može odvratiti potonje porezne obveznike od ostvarivanja prava na slobodno kretanje kapitala.

45 Sukladno stalnoj sudskoj praksi, do diskriminacije u području poreza može doći samo primjenom različitih pravila na usporedive situacije ili primjenom istog pravila na različite situacije (vidjeti presudu od 14. veljače 1995. Schumacker, C-279/93, Zb., str. I-225., t. 30.; presudu od 22. ožujka 2007., Talotta, C-383/05, Zb., str. I-2555., t. 18., kao i presudu od 18. srpnja 2007., Lakebrink i Peters/Lakebrink, C-182/06, Zb., str. I-6705., t. 27.). Prema tome, razlika u postupanju prema dvjema kategorijama poreznih obveznika može se ocijeniti kao diskriminacija u smislu Ugovora ako su situacije tih kategorija poreznih obveznika usporedive s obzirom na konkretna porezna pravila (presuda od 1. prosinca 2011., Komisija/Maarska, C-253/09, Zb., str. I-12391., t. 51.).

46 Stoga treba ispitati odnosi li se razlika u postupanju prema dionici koji podliježe oporezivanju u Francuskoj, i prima dividende od društva s poslovnim nastanom u toj državi članici, i dionici koji također podliježe oporezivanju u Francuskoj, ali dividende prima od društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, na objektivno usporedive situacije.

47 Kako istu Nadzorno tijelo EFTA-e i Komisija, činjenica da Francuska Republika, s jedne

strane, oporezuje inozemne dividende koje prima M. Bouanich na temelju članka 10. stavka 1. i članka 23. Francusko-švedskog ugovora i uključuje te dividende u poreznu osnovicu M. Bouanich u Francuskoj radi obračuna poreza na dohodak i, s druge strane, uzima u obzir iste dividende radi primjene gornje granice oporezivanja iz članka 1. i 1649-0 A CGI-ja, dovodi tog poreznog obveznika u istu situaciju u kakvoj se nalazi porezni obveznik koji prima dividende društva s poslovnim nastanom u Francuskoj.

48 Slijedom toga, osobe koje primaju dividende od društva s poslovnim nastanom u Francuskoj i osobe koje primaju dividende od društva s poslovnim nastanom u Švedskoj nalaze se u objektivno usporedivim situacijama u pogledu svojih poreznih obveza.

49 Što se tiče dividendi koje dioničar, rezident Francuske, primi od društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici, poput Kraljevine Švedske, za koje se u toj drugoj državi naplaćuje porez po dobitku, a te dividende se uzimaju u obzir za izračun porezne osnovice u Francuskoj, razlika u postupanju s obzirom na primjenu poreznog štita je u tomu što obračun prava na povrat iznosa izravnog poreza koji prelazi gornju granicu oporezivanja ne uzima u obzir porez po odbitku obustavljen u Švedskoj. U verziji poreznog štita mjerodavnoj za 2007. godinu na ime dohotka iz 2005. godine taj porez je u potpunosti izostavljen iz obračuna dok ga se samo djelomično uzima u obzir u sklopu izmijenjenog mehanizma u skladu sa Zakonom br. 2008-776, mjerodavnog za 2008. i 2009. godinu na ime dohotka za 2006. i 2007.

50 Kako proizlazi iz spisa predmeta podnesenog Sudu, pravo na povrat poreza koji prelazi granicu definiranu člankom 1. CGI-ja utvrđuje se formulom na temelju razlomka u kojem u brojnik ulazi iznos izravnih poreza koje je porezni obveznik morao platiti, a u nazivnik ulazi ukupni dohodak istog poreznog obveznika ostvaren tijekom godine koja prethodi godini plaćanja navedenih poreza.

51 U glavnom postupku, u vezi s poreznim štitom za 2007. godinu, za potrebe obračuna gornje granice poreznog opterećenja izravnim porezima do 60 % dohotka ostvarenog tijekom 2005. uopće se ne nije uzelo u obzir porez koji je M. Bouanich platila u Švedskoj. S jedne strane, iznos izravnih poreza za potrebe obračuna nije uključio porezni kredit u iznosu poreza po odbitku koji je naplatila Kraljevina Švedska. S druge strane, iznos dohotka za potrebe obračuna uključio je brutoiznos dividendi koje je M. Bouanich primila, drugim riječima i iznos plaćenog poreza po odbitku.

52 Takav potez u dva smjera smanjio je brojnik, a povećao nazivnik u formuli na temelju koje se određuje odnos između izravnih poreza i dohotka radi primjene poreznog štita, čime je iznos izravnih poreza koji prelazi gornju granicu od 60 % za porezne obveznike, rezidente Francuske, koji poput M. Bouanich primaju dividende iz inozemstva djelomično smanjen, ako ne i potpuno izostao.

53 U skladu s izlaganjem Komisije, mehanizam određivanja gornje granice poreznog opterećenja poput onog na temelju Zakona br. 2008-776, koji je u primjeni od 2008. godine u odnosu na dohodak ostvaren tijekom 2006. godine, uklonio je ograničenje slobode kretanja kapitala, u dijelu u kojem se to ograničenje odnosilo na dohodak koji se uzima u obzir za potrebe obračuna gornje granice opterećenja. Naime, od tada se u iznos oporezivog dohotka u nazivniku razlomka iz formule poreznog štita uzima u obzir samo netoiznos dividendi, bez obzira na podrijetlo dividendi. S druge strane, porez po odbitku naplaćen u Švedskoj i dalje se nije uračunavao u ukupni iznos poreznih obveza u brojniku razlomka na temelju kojih se stjecalo pravo na povrat poreza u skladu s člancima 1. i 1649-0 A CGI-ja.

54 činjenica da se porez plaćen u Švedskoj ne uzima u obzir za primjenu poreznog štita predstavlja nepovoljan porezni tretman za porezne obveznike koji su, poput M. Bouanich, rezidenti

u Francuskoj, ali primaju dividende društava s poslovnim nastanom u Švedskoj.

55 U okolnostima poput onih u glavnom postupku takav nepovoljan porezni tretman može odvratiti fizičke osobe, obveznike plaćanja poreza na dohodak prvenstveno u Francuskoj, od ulaganja kapitala u društva sa sjedištem u drugoj državi članici. Ukoliko su pretpostavke za primjenu poreznog štita na francuske porezne obveznike koji su uložili kapital u drugoj državi članici teže od pretpostavki koje se primjenjuju na domaću situaciju, utoliko ta činjenica može imati ograničavajući učinak prema društvima s poslovnim nastanom izvan Francuske Republike, u drugoj državi članici, s obzirom na to da postavljaju prepreku prikupljanju kapitala u Francuskoj.

56 U tim okolnostima valja zaključiti da je zakonska odredba poput one u glavnom postupku zbog uvođenja razlike u postupanju prema rezidentnim poreznim obveznicima ovisno o tome primaju li dividende od društva s poslovnim nastanom na domaćem državnom području ili od društva s poslovnim nastanom u drugoj državi članici – ograničenje slobodi kretanja kapitala, na temelju zabranjeno člankom 63. UFEU-a.

Postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana

57 Članak 49. UFEU-a nalaže ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana. Stoga, iako prema svojem izričaju odredbe Ugovora o slobodi poslovnog nastana imaju za cilj osigurati pogodnost nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one također zabranjuju da država članica podrijetla jednom od svojih državljana ili trgovačkih društava koja su osnovana u skladu s njezinim pravom spriječi zasnivanje poslovnog nastana u drugoj državi članici (vidjeti presudu od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, Zb., str. I-10837., t. 31., i presudu od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, Zb., str. I-12273., t. 35.).

58 Prema stalnoj sudskoj praksi, i sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim moraju se shvatiti kao takvo ograničenje (vidjeti presudu od 6. rujna 2012., DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, t. 33.).

59 Razlika u poreznom tretmanu dividendi koje primaju porezni obveznici, rezidenti države članice, ovisno o mjestu sjedišta društva koje isplaćuje dividendu, kako proizlazi iz zakonskih odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku, a što je izloženo i u točkama 49., 51. i 52. ove presude, može biti ograničenje slobode poslovnog nastana na temelju zabranjeno člankom 49. UFEU-a, zato što državljanima te države članice čini manje privlačnim zasnivanje poslovnog nastana u drugoj državi članici.

60 Slijedom toga, zakonske odredbe poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku također su ograničenja na temelju zabranjena člankom 49. UFEU-a.

Postojanje opravdanja

61 U skladu s člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a, članak 63. UFEU-a ne dovodi u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se pravi razlika između poreznih obveznika koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta ulaganja njihova kapitala.

62 Ipak, bitno je istaknuti da je sama iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a, koju treba usko tumačiti, ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a prema kojem nacionalne odredbe iz stavka 1. istog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]“ (vidjeti presudu od 7. rujna 2004., Manninen, C-319/02, Zb., str. I-7477., t. 28., i presudu od 20. svibnja 2008., Orange European Smallcap Fund, C-194/06, Zb., str. I-3747., t.

58.).

63 Slijedom toga, treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu stavkom 3. istog članka. Tako se, prema sudskoj praksi Suda, nacionalni porezni propis koji pravi razliku između poreznih obveznika prema mjestu ulaganja njihova kapitala može smatrati usklađenim s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je ta razlika u postupanju opravdana na temelju važnog razloga od općeg interesa (vidjeti, u tom smislu, presudu od 6. lipnja 2000., Verkooijen, C-35/98, Zb., str. I-4071., t. 43., te gore navedene presude Manninen, t. 29., i Orange European Smallcap Fund, t. 59.).

64 U točkama 47. i 48. ove presude već je utvrđeno da se drukčiji porezni tretman, koji se na temelju francuskih zakonskih odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku primjenjuje samo na dividende društava s poslovnim nastanom u drugim državama članicama, odnosi na inače objektivno usporedive situacije.

65 U tim okolnostima, ograničenje slobodnog kretanja kapitala ili slobode poslovnog nastana, kako proizlazi iz zakonskih odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku, može se dopustiti samo ako je to opravdano na temelju važnog razloga od općeg interesa. Štoviše, u tom slučaju, ograničenje treba biti prikladno za osiguranje ostvarenja predmetnog cilja i ne prelaziti ono što je nužno za postizanje tog cilja (vidjeti gore navedenu presudu National Grid Indus, t. 42.; presudu od 1. prosinca 2011., Komisija/Belgija, C-250/08, Zb., str. I-12341., t. 51., i u tom smislu, gore navedenu presudu Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 54. i 55.).

66 Slijedom toga, treba ispitati može li se ograničenje o kojemu je riječ u glavnom postupku opravdati na temelju važnih razloga od općeg interesa, na koje se poziva više vlada koje su podnijele očitovanja Sudu, a radi nužnosti održavanja koherentnosti francuskog fiskalnog sustava, kao i osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje između Francuske Republike i Kraljevine Švedske.

Nužnost održavanja koherentnosti fiskalnog sustava

67 Prema shvaćanju francuske vlade, porezni štiti ima za cilj izbjeći situacije u kojima bi izravni porezi dobili karakter zapljene ili u kojoj bi ti porezi neku kategoriju poreznih obveznika pretjerano opteretili s obzirom na njihovu mogućnost izdvajanja sredstava. S obzirom na taj cilj, postoji izravna veza između odobrene porezne pogodnosti, s jedne strane, to jest povrata poreznom obvezniku dijela poreza plaćenog u Francuskoj koji prelazi granicu utvrđenu člankom 1. CGI-ja, i naknade za tu pogodnost, a to su izravni porezi koje je porezni obveznik platio u Francuskoj.

68 Nasuprot tomu, prema shvaćanju iste vlade, ne postoji nikakva izravna veza između poreza plaćenog u inozemstvu i povrata tog poreza od strane francuske države.

69 S tim u svezi, treba istaknuti da je Sud, istina, već zauzeo stav prema kojem nužnost očuvanja koherentnosti fiskalnog sustava može opravdati propis takve naravi da se njime ograničavaju temeljne slobode (vidjeti gore navedenu presudu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, t. 57. i navedenu sudsku praksu). Međutim, da bi argument utemeljen na tom opravdanju bio uspješan, treba utvrditi postojanje izravne veze između odnosne porezne pogodnosti i naknade za tu pogodnost u vidu određene porezne obveze (vidjeti gore navedene presude *Manninen*, t. 42., kao i *Santander Asset Management SGIC i dr.*, t. 51. i navedenu sudsku praksu), pri čemu izravan karakter te veze treba utvrditi s obzirom na cilj predmetnog propisa (vidjeti u tom smislu, presudu od 27. studenoga 2008., *Papillon*, C-418/07, Zb., str. I-8947., t. 44.; presudu od 18. lipnja 2009., *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Zb., str. I-5145., t. 72., i gore navedenu presudu *Test Claimants in the FII Group Litigation*, t. 58.).

70 Kako je istaknula Komisija, za ispitivanje eventualnih razloga za opravdanje zakonskih odredaba o kojima je riječ u glavnom postupku, bitno je napraviti razliku između dodjele poreznog kredita na temelju Francusko-švedskog ugovora, s jedne strane, i dodjele prava na povrat poreza na temelju primjene poreznog štita, s druge strane.

71 Što se tiče poreznog kredita na temelju Francusko-švedskog ugovora, postoji izravna veza između odobrene porezne pogodnosti i naknade za tu pogodnost u vidu određene porezne obveze koju je Kraljevina Švedska obustavom poreza po odbitku naplatila iz dohotka od kapitala s podrijetlom u Švedskoj.

72 S druge strane, kad je riječ o poreznom štitu, nema izravne veze između porezne pogodnosti u vidu povrata poreza do kojeg pomoću tog mehanizma može doći u korist poreznog obveznika i naknade za tu pogodnost u vidu određene porezne obveze.

73 Za poreznu pogodnost koja proizlazi iz primjene poreznog štita u biti nema nikakve naknade u vidu porezne obveze, s obzirom na to da taj porezni mehanizam ima samo za cilj i ukinut smanjenje razine poreznog opterećenja dohotka za koji Francuska Republika ima ovlast oporezivanja.

74 Kako je istaknulo Nadzorno tijelo EFTA-e, iznos vraćenog poreza na temelju primjene poreznog štita ovisi o ukupnom iznosu izravnih poreza koje je porezni obveznik platio te o tome prelazi li taj iznos granicu utvrđenu CGI-jem. Porezna pogodnost o kojoj je riječ u glavnom postupku ne dodjeljuje se ovisno o plaćanju određenog poreza, nego isključivo ako plaćeni iznos svih relevantnih poreza prelazi određeni postotak godišnjeg dohotka poreznog obveznika. Slijedom toga, nije moguće utvrditi postojanje izravne veze između predmetne porezne pogodnosti i određene porezne obveze.

Nužnost očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama

75 Što se tiče nužnosti očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama, stajalište je francuske vlade da se, u okviru Francusko-švedskog ugovora, svaka od dviju država odriče dijela poreza koji bi mogla naplatiti kada ne bi bila vezana tim ugovorom. S jedne strane, Kraljevina Švedska prihvatila je ograničiti stopu poreza po odbitku na dividende isplaćene francuskom rezidentu na 15 %. S druge strane, Francuska Republika pristala je spriječiti dvostruko oporezivanje dividendi uračunavanjem poreznog kredita, u iznosu švedskog poreza po odbitku, u francuski porez.

76 Prema shvaćanju iste vlade, porezni štit prati posljedice ugovornog režima i obveze eliminacije dvostrukog oporezivanja koju je Francuska Republika prihvatila u svojstvu države u kojoj je porezni obveznik rezident. Na taj način, u obračun poreza na koje se može primijeniti

gornja granica ulazi samo iznos poreza plaćenih u Francuskoj, nakon uračunavanja poreznog kredita u iznosu poreza po odbitku plaćenog u Švedskoj.

77 Po svojoj naravi, porezni štiti ima za cilj ograničiti izvršavanje poreznih ovlasti Francuske Republike postavljanjem gornje granice ukupnog iznosa izravnih poreza koje bi porezni obveznik u toj državi plaćao morao teorijski platiti na dio (60 % ili 50 %) ukupnog dohotka kojim raspolaže. Budući da se taj mehanizam odnosi samo na nadležnost konkretne države plaćanice, opravdano je u izračun povrata poreza, koji porezni obveznik može ostvariti, uzeti u obzir jedino poreze plaćene u Francuskoj.

78 Francuska vlada smatra da bi uzimanjem u obzir poreza plaćenog u inozemstvu u navedeni izračun država u kojoj je porezni obveznik rezident postala dužna snositi teret povrata poreza koji nije pridonio njezinim proračunskim prihodima, nego prihodima druge države plaćanice koja je djelovala u svojstvu države izvora dohotka.

79 U istom smislu, Ujedinjena Kraljevina podržava stav prema kojem uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje među državama plaćanicama podrazumijeva da država plaćanica ima pravo primijeniti ovlast oporezivanja na djelatnosti na svom državnom području bez obzira na to kako druga država plaćanica ostvaruje svoju ovlast za oporezivanje. Prema shvaćanju te vlade, kada bi se Francusku Republiku primoralo da, za potrebe utvrđivanja gornje granice poreznog opterećenja iz članka 1. CGI-a, u ukupni iznos izravnih poreza koje je porezni obveznik platio u Francuskoj uključi i iznose eventualno plaćenog poreza po odbitku u Švedskoj, to bi od Francuske Republike zahtijevalo da uzme u obzir kako Kraljevina Švedska ostvaruje svoju ovlast za oporezivanje te da poreznom obvezniku nadoknadi ukupni iznos poreza po odbitku plaćenog u Švedskoj.

80 Međutim, takvu argumentaciju nije moguće prihvatiti.

81 Naime, opravdanje nužnosti određivanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama plaćanicama može se prihvatiti ponajprije onda kada predmetni fiskalni sustav ima za cilj spriječiti oblike ponašanja koji bi mogli ugroziti pravo neke države plaćanice da izvršava svoju poreznu nadležnost u odnosu na djelatnosti koje se obavljaju na njezinom državnom području (vidjeti presudu od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, Zb., str. I-2647., t. 42.; presudu od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, Zb., str. I-6373., t. 54.; presudu od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Zb., str. I-5145., t. 66., i presudu od 20. listopada 2011., 2011, C-284/09, Komisija/Njemačka, Zb., str. I-9879., t. 77.).

82 U konkretnom slučaju, pitanje raspodjele ovlasti za oporezivanje između Francuske Republike i Kraljevine Švedske uređeno je Francusko-švedskim ugovorom koji, u korist obiju država pojedinačno, daje pravo oporezivati stjecanje ili primanje dividendi na njihovom državnom području. S tim u svezi, Francuska Republika pridržala je pravo oporezivanja dohotka od kapitala s podrijetlom iz Švedske pa je u korist poreznih obveznika koji su rezidenti u Francuskoj pristala dati porezni kredit s ciljem smanjenja ušinka takvog dvostrukog oporezivanja. Navedena država plaćanica je, dakle, slobodno pristala na raspodjelu ovlasti oporezivanja kako proizlazi iz samih odredaba Francusko-švedskog ugovora.

83 Unatoč tomu, mehanizam raspodjele oporezivanja predviđen Francusko-švedskim ugovorom ne može opravdati ograničenje koje proizlazi iz primjene zakonskih odredaba o poreznom štiti.

84 S tim u svezi bitno je napomenuti da, u skladu sa stalnom sudskom praksom, iako države plaćanice, u okviru bilateralnih ugovora radi sprječavanja dvostrukog oporezivanja, slobodno utvrđuju poveznice mjerodavne za raspodjelu porezne nadležnosti, navedena raspodjela porezne nadležnosti ne može im poslužiti za primjenu mjera u suprotnosti sa slobodama kretanja koje su

zajam?ene Ugovorom. Naime, što se ti?e izvršavanja ovlasti oporezivanja, kako je raspore?ena u okviru bilateralnih ugovora radi spre?avanja dvostrukog oporezivanja, države ?lanice dužne su postupiti po pravilima Unije (vidjeti u tom smislu presudu od 12. prosinca 2002., de Groot, C?385/00, Zb., str. I?11819., t. 93. i 94.; presudu od 19. sije?nja 2006., Bouanich, C?265/04, Zb., str. I?923., t. 49. i 50., i presudu od 12. prosinca 2013., Imfeld i Garcet, C?303/12, t. 41. i 42.).

85 Povrat poreza koji se ostvaruje na temelju poreznog štita porezna je pogodnost predvi?ena francuskim zakonodavstvom koje ograni?ava porezno optere?enje poreznih obveznika primjenom sustava gornje granice koji jam?i povrat poreza pla?enog iznad odre?enog postotka. Takav mehanizam odre?ivanja gornje granice oporezivanja ne utje?e na mogućnost koju Francuska Republika ima za oporezivanje djelatnosti na svom državnom području, a ne spre?ava ni mogućnost koju ta država ?lanica ima za oporezivanje dohotka ostvarenog u drugoj državi ?lanici.

86 Slijedom toga, u vezi s pretpostavkama za primjenu tog poreznog mehanizma ne postavlja se pitanje ikakve raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama.

87 U tim okolnostima, ograni?enje slobodnog kretanja kapitala i slobode poslovnog nastana kako proizlazi iz nacionalnog zakonodavstva, poput onog o kojemu je rije? u glavnom postupku, ne može se opravdati ni nužnoš?u održavanja koherentnosti nacionalnog fiskalnog sustava niti nužnoš?u o?uvanja raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama.

88 Stoga na postavljena pitanja valja odgovoriti tako da ?lanke 49., 63. i 65. UFEU?a treba tuma?iti u smislu da su u suprotnosti s tim ?lancima zakonske odredbe države ?lanice na temelju kojih ? kada rezident navedene države ?lanice, dioni?ar društva s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici, primi dividende koje se oporezuju u objema državama, a dvostruko oporezivanje ure?eno je ura?unavanjem poreznog kredita u državi rezidentnosti u iznosu koji odgovara iznosu poreza pla?enog u državi društva koje ispla?uje dividende ? mehanizam odre?ivanja gornje granice optere?enja razli?itim izravnim porezima do odre?enog postotka dohotka ostvarenog tijekom godine dana ne uzima u obzir, ili samo djelomice uzima u obzir, porez pla?en u državi društva koje ispla?uje dividendu.

Troškovi

89 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vije?e) odlu?uje:

?lanke 49., 63. i 65. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da su u suprotnosti s tim ?lancima zakonske odredbe države ?lanice na temelju kojih ? kada rezident navedene države ?lanice, dioni?ar društva s poslovnim nastanom u drugoj državi ?lanici, primi dividende koje se oporezuju u objema državama, a dvostruko oporezivanje ure?eno je ura?unavanjem poreznog kredita u državi rezidentnosti u iznosu koji odgovara iznosu poreza pla?enog u državi društva koje ispla?uje dividende ? mehanizam odre?ivanja gornje granice optere?enja razli?itim izravnim porezima do odre?enog postotka dohotka ostvarenog tijekom godine dana ne uzima u obzir, ili samo djelomice uzima u obzir, porez pla?en u državi društva koje ispla?uje dividendu.

Potpisi

* Jezik postupka: francuski