

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

17. srpnja 2014. (*)

„Porezno pravo – Sloboda poslovnog nastana – Nacionalni porez na dobit – Oporezivanje koncerna – Oporezivanje djelatnosti inozemnih stalnih poslovnih jedinica tuzemnih društava – Izbjegavanje dvostrukog oporezivanja uračunavanjem poreza (metoda uračunavanja) – Naknadno oporezivanje prethodno odbijenih gubitaka u slučaju prijenosa stalne poslovne jedinice na društvo unutar istoga koncerna nad kojim dotična država ne ostvaruje ovlast oporezivanja“

U predmetu C-48/13,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Østre Landsret (Žalbeni sud za istočnu regiju, Danska), odlukom od 22. siječnja 2013., koju je Sud zaprimio 28. siječnja 2013., u postupku

Nordea Bank Danmark A/S

protiv

Skatteministeriet,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, K. Lenaerts, potpredsjednik, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešić, E. Juhász i A. Borg Barthet, predsjednici vijeća, A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (izvjestitelj), C. Vajda, S. Rodin i F. Biltgen, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Nordea Bank Danmark A/S, H. Hansen, *advokat*,
- za dansku vladu, V. Pasternak Jørgensen, u svojstvu agenta, uz asistenciju K. Lundgaarda Hansena, *advokat*,
- za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i J. Langer, u svojstvu agenata,
- za austrijsku vladu, A. Posch, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, W. Roels i C. Barslev, u svojstvu agenata,
- za Nadzorno tijelo EFTA-e, X. Lewis, G. Mathisen i A. Steinarsdóttir, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisne odvjetnice na raspravi održanoj 13. ožujka 2014.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku tiže se tumačenja članaka 49. i 54. UFEU-a i članaka 31. i 34. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. (SL 1994, L 1, str. 3., u daljnjem tekstu: Sporazum o EGP-u), koji se odnose na slobodu poslovnog nastana.

2 Zahtjev je upućen u okviru postupka koji je Nordea Bank Danmark A/S (u daljnjem tekstu: Nordea Bank), društvo osnovano prema danskom pravu, pokrenulo protiv odluka Skatteministerieta (Ministarstvo financija) o naknadnom uključivanju u poreznu osnovicu prethodno odbijenih gubitaka koji potječu od određenih stalnih poslovnih jedinica u inozemstvu.

Pravni okvir

Međunarodno pravo

3 Članak 7. stavak 1. Konvencije nordijskih zemalja o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području oporezivanja prihoda i imovine, sklopljene 23. rujna 1996. u Helsinkiju (SopS 26/1997, u daljnjem tekstu: Nordijska konvencija) određuje:

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

4 Na temelju članka 25. navedene konvencije države ugovornice odlučile su neutralizirati dvostruko oporezivanje stalnih poslovnih jedinica metodom „uračunavanja“. U tu svrhu država u kojoj poduzeće ima sjedište odobrava odbitak u iznosu poreza na prihod plaćenoga u državi izvora prihoda.

Dansko pravo

5 Na temelju danskog zakona mjerodavnoga u glavnom postupku, sva tuzemna društva su za potrebe utvrđivanja oporezivog prihoda redovito uzimala u obzir dobit i gubitke svojih stalnih poslovnih jedinica sa sjedištem u inozemstvu.

6 U slučaju potpunog ili djelomičnog prijenosa djelatnosti stalne poslovne jedinice na treću osobu ili drugo društvo unutar istoga koncerna, dansko društvo se oporezivalo uzimajući u obzir ostvareni kapitalni dobitak ili kapitalni gubitak koji se odnosi na ukupnu aktivu koja je dio prenesene djelatnosti, uključujući i izvanbilanšnu nematerijalnu imovinu.

7 U svrhu toga trebalo je izvršiti procjenu tržišne vrijednosti prenesene aktive primjenom članka 2. Zakona o utvrđivanju državnog poreza na prihode (lov om påligningen af indkomstskat til staten “ligningsloven“, u daljnjem tekstu: ligningslov), koji je u verziji mjerodavnoj u glavnom postupku propisivao:

„Porezni obveznici koji

1) su kontrolirani od strane fizičkih ili pravnih osoba,

- 2) kontroliraju pravne osobe,
- 3) su dio istoga koncerna kao i pravna osoba,
- 4) imaju stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u inozemstvu ili
- 5) su strane fizičke ili pravne osobe sa stalnom poslovnom jedinicom sa sjedištem u Danskoj

utvrđuju svoj oporezivi prihod uzimajući u obzir obavljene trgovačke i gospodarske transakcije s gore navedenim fizičkim i pravnim osobama kao i stalnim poslovnim jedinicama (kontrolirane transakcije) prema cijenama i uvjetima koje bi u tim transakcijama ostvarili s nepovezanim subjektima.“

8. Članak 33. D stavak 5. ligningslova koji je mjerodavan u glavnom postupku propisivao je kako slijedi:

„U slučaju potpunog ili djelomičnog prijenosa stalne poslovne jedinice sa sjedištem u inozemstvu, na Ovdjim otocima ili na Grenlandu, na povezano društvo [...] odbijeni gubici koji ne budu pokriveni budućom dobiti uzimaju se u obzir pri utvrđivanju oporezivog prihoda neovisno o metodi koja je primijenjena za smanjenje poreznog opterećenja.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

9. Nordea Bank ima sjedište u Danskoj.

10. Između 1996. i 2000. godine Nordea Bank je obavljala bankarske poslove s građanima u Finskoj, Švedskoj i Norveškoj preko svojih stalnih poslovnih jedinica koje su stvarale gubitke te je odgovarajući gubitke zakonito odbila od svojeg prihoda oporezivog u Danskoj.

11. Djelatnosti navedenih stalnih poslovnih jedinica su 2000. prošle kroz restrukturiranje: njihove poslovnice su zatvorene, klijentima je ponuđena mogućnost da zadrže svoje račune kod društava kćeri Nordea Banka u istim državama i pod istim uvjetima, a polovicu zaposlenika su preuzela navedena društva kćeri ili druga lokalna društva unutar istoga koncerna.

12. Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, a koje stranke glavnog postupka nisu osporile, ovaj postupak sličan je djelomičnom prijenosu djelatnosti nad kojima je Kraljevina Danska ostvarivala ovlast oporezivanja na društva unutar istoga koncerna nad kojima Kraljevina Danska nije imala tu ovlast.

13. Primijenivši članak 33. D stavak 5. ligningslova Skatteministeriet je u oporezivu dobit Nordea Banka uključio prethodno odbijene gubitke u vezi s prenesenim djelatnostima, a koji nisu bili pokriveni budućom dobiti.

14. Ocijenivši da je to naknadno oporezivanje protivno slobodi poslovnog nastana Nordea Bank je uložila prigovor Landsskatterettenu (Državnoj poreznoj komisiji), a zatim je odluku kojom je odbijen prigovor pobijala pred Østre Landsretom.

15. U tim je okolnostima Østre Landsret odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Je li protivno člancima 49. i 54. UFEU-a (bivši članci 43. i 48. UEZ-a) kao i člancima 31. i 34. [Sporazuma o EGP-u] ako država članica, koja je tuzemnom društvu redovito dopuštala odbitak gubitaka nastalih u stalnoj poslovnoj jedinici sa sjedištem u drugoj državi članici, ponovno uključiti

sve gubitke stalne poslovne jedinice u oporezivi prihod navedenog društva, pod pretpostavkom da te gubitke ne pokrije dobit u sljedećim godinama, u situaciji kada stalna poslovna jedinica prestane postojati zbog prijenosa dijela njezinih djelatnosti u korist društva unutar istoga koncerna sa sjedištem u istoj državi članici kao i poslovna jedinica i kada se mora zaključiti da su iscrpljene sve mogućnosti uzimanja navedenih gubitaka u obzir.“

O prethodnom pitanju

16 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita protive li se članci 49. i 54. UFEU-a kao i članci 31. i 34. Sporazuma o EGP-u zakonu države članice prema kojem se, u slučaju kada tuzemno društvo prenese stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u drugoj državi članici ili u drugoj državi ugovornici Sporazuma o EGP-u na inozemno društvo unutar istoga koncerna, prethodno odbijeni gubici koji potječu od prenesene poslovne jedinice ponovno ukljuuju u oporezivu dobit društva prenositelja.

17 Sloboda poslovnog nastana koju članak 49. UFEU-a priznaje državljanima Europske unije ukljuuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti u svojstvu samozaposlenih osoba te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno istim uvjetima koje zakonodavstvo države članice poslovnog nastana utvrjuje za svoje državljane. Ona, sukladno članku 54. UFEU-a trgovačkim društvima osnovanima sukladno pravu neke države članice, a koje se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, priznaje pravo da svoju djelatnost u drugoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, podružnica ili zastupništava (vidjeti u tom smislu presude Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, t. 35. i Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, t. 30.).

18 Premda odredbe Ugovora o FEU-u koje se odnose na slobodu poslovnog nastana imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici, posebice putem stalne poslovne jedinice (vidjeti u tom smislu presudu Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, t. 19. i 20.).

19 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je riječ o prepreci u pogledu slobode poslovnog nastana ako na temelju propisa države članice tuzemno društvo koje ima društvo kćer ili stalnu poslovnu jedinicu u drugoj državi članici ili drugoj državi ugovornici Sporazuma o EGP-u ima drukčiji porezni tretman koji je nepovoljniji u odnosu na tuzemno društvo koje ima stalnu poslovnu jedinicu ili društvo kćer u prvoj državi članici (vidjeti u tom smislu posebno presude Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, t. 16. do 22. i Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 20. do 34.).

20 Važno je primijetiti da je odredba koja dopušta uzimanje u obzir gubitaka stalne poslovne jedinice sa sjedištem u državi članici ili u državi ugovornici Sporazuma o EGP-u radi utvrđivanja rezultata i izražuna oporezivog prihoda glavnog društva porezna pogodnost (vidjeti u tom smislu presudu Lidl Belgium, EU:C:2008:278, t. 23.).

21 Međutim, nameće se zaključak da odredbe članka 33. D stavka 5. ligningslova o kojima se raspravlja u glavnom postupku dovode do toga da danska društva koja imaju stalne poslovne jedinice u inozemstvu gube takvu pogodnost za razliku od danskih društava koja imaju stalne poslovne jedinice u Danskoj. Naime, te odredbe propisuju pravilo o naknadnom oporezivanju zakonito odbijenih gubitaka koji potječu od prenesenih inozemnih poslovnih jedinica, koje se u istim okolnostima ne primjenjuje u slučaju prijenosa poslovnih jedinica sa sjedištem u Danskoj.

22 Taj nepovoljan tretman mogao bi odvratiti dansko društvo od obavljanja djelatnosti putem stalne poslovne jedinice koja se nalazi izvan Kraljevine Danske, u drugoj državi članici ili drugoj

državi ugovornici Sporazuma o EGP-u, pa je prema tome riječ o ograničenju koje je načelno zabranjeno odredbama Ugovora i Sporazuma o EGP-u koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

23 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je takvo ograničenje dopušteno samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdano nekim važnim razlogom u općem interesu (vidjeti u tom smislu presudu Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 17. i navedenu sudsku praksu).

24 U vezi s usporedivošću navedenih situacija valja istaknuti da se načelno stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici ili u državi ugovornici Sporazuma o EGP-u ne nalaze u situaciji koja se može usporediti s tuzemnim stalnim poslovnim jedinicama u pogledu mjera koje država članica propisuje radi izbjegavanja ili ublažavanja dvostrukog oporezivanja dobiti tuzemnog društva. Ipak, oporezujući danskim porezom dobit stalnih poslovnih jedinica sa sjedištem u Finskoj, Švedskoj i Norveškoj, Kraljevina Danska je izjednačila te poslovne jedinice s tuzemnim stalnim poslovnim jedinicama u pogledu odbitka gubitaka (vidjeti analogijom presudu Denkavit Internationaal i Denkavit France, C-170/05, EU:C:2006:783, t. 34. i 35.).

25 Stoga se navedeno ograničenje može opravdati samo važnim razlozima u općem interesu. U tom slučaju nadalje je bitno da ograničenje bude prikladno kako bi se jamčilo ostvarenje zadanog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za postizanje tog cilja (vidjeti presudu Lidl Belgium, EU:C:2008:278, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

26 S tim u svezi, danska vlada poziva se na nužnost osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama u vezi sa sprječavanjem porezne evazije.

27 Valja napomenuti da u nedostatku mjera Unije za ujednačavanje ili usklađivanje države članice ostaju nadležne utvrditi, sklapanjem međunarodnih ugovora ili jednostrano, kriterije raspodjele ovlasti za oporezivanje kako bi posebno uklonile dvostruko oporezivanje i da je ostvarenje te raspodjele legitimni cilj koji Sud priznaje (vidjeti posebno presudu Argenta Spaarbank, EU:C:2013:447, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

28 Prema obrazloženju ligningslova, pravilo naknadnog oporezivanja odbijenih gubitaka koji potječu od inozemnih stalnih poslovnih jedinica „ima za cilj spriječiti da na primjer dansko društvo odbije gubitke koji potječu od inozemne podružnice te da zatim inozemnom društvu unutar istoga koncerna proda navedenu podružnicu u trenutku kada ona po ne ostvarivati dobit tako da u Danskoj ne može doći do efektivnog naknadnog uključivanja odbijenih gubitaka u oporezivi prihod“.

29 Cilj je danskog zakona na taj način spriječiti rizik porezne evazije do koje bi posebice došlo kada bi koncern uredio svoje djelatnosti tako da od svojeg oporezivog prihoda u Danskoj odbije gubitke stalne poslovne jedinice sa sjedištem u Finskoj, Švedskoj ili u Norveškoj koja posluje s gubicima, a zatim da, kada ta poslovna jedinica postane rentabilna, prenese djelatnosti te poslovne jedinice na društvo nad kojim ima kontrolu, ali koje ne podliježe oporezivanju u Danskoj, nego u Finskoj, Švedskoj ili u Norveškoj.

30 Kada bi Kraljevini Danskoj bila uskraćena mogućnost naknadnog uključivanja tako odbijenih gubitaka u oporezivu dobit danskog društva prenositelja dok bi ujedno izgubila ovlast za oporezivanje eventualne buduće dobiti, takva konstrukcija bi umjetno umanjila poreznu osnovicu tog društva te bi tako utjecala na raspodjelu ovlasti za oporezivanje koja proizlazi iz Nordijske konvencije.

31 Me?utim, taj zakon prelazi ono što je nužno za ostvarivanje navedenog cilja.

32 S tim u svezi valja napomenuti da se ciljem uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje želi o?uvati ravnoteža između prava na oporezivanje dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka (vidjeti presudu K, C-322/11, EU:C:2013:716, t. 51. i navedenu sudsku praksu).

33 Za o?uvanje te ravnoteže nužno je da se odbijene gubitke stalne poslovne jedinice može kompenzirati oporezivanjem dobiti navedene poslovne jedinice koju ona ostvari u sferi porezne nadležnosti dotične države članice, i to kako dobiti ostvarene tijekom cijelog razdoblja u kojem je navedena poslovna jedinica ovisila o tuzemnom društvu tako i dobiti ostvarene u trenutku prijenosa iste poslovne jedinice.

34 Me?utim nije sporno da se dobit stalne poslovne jedinice koja pripada tuzemnom društvu ostvarena prije prijenosa te poslovne jedinice inozemnom društvu unutar istoga koncerna može oporezivati u Danskoj, iako članak 25. Nordijske konvencije propisuje dodjelu poreznoga kredita tuzemnom društvu radi neutraliziranja opasnosti mogućeg dvostrukog oporezivanja.

35 Usto članak 2. ligningslova propisuje pravilo prema kojem za aktivu prenesenu unutar koncerna treba izvršiti procjenu vrijednosti u skladu s tržišnim uvjetima. Eventualni kapitalni dobitak koji se ostvari prijenosom pribraja se zatim oporezivom prihodu danskog društva prenositelja.

36 Stoga odredba države članice poput članka 33. stavka 5. ligningslova, koji u slučaju kada tuzemno društvo prenosi stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u drugoj državi članici ili u drugoj državi ugovornici Sporazuma o EGP-u na inozemno društvo unutar istoga koncerna propisuje naknadno oporezivanje prethodno odbijenih gubitaka prenesene poslovne jedinice, prelazi ono što je nužno za postizanje cilja koji se odnosi na nužnost o?uvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje, s obzirom na to da prva država članica oporezuje dobit koja je ostvarena putem navedene poslovne jedinice prije prijenosa, uključujući dobit koja proizlazi od kapitalnog dobitka ostvarenoga tim prijenosom.

37 Navedeni zaključak ne mijenja okolnost na koju se poziva danska vlada, da bi joj u slučaju prijenosa unutar koncerna bilo teško provjeriti tržišnu vrijednost gospodarske cjeline prenesene u drugu državu članicu.

38 Naime, takve poteškoće nisu karakteristične za prekogranične situacije jer danska uprava već neizbježno mora provoditi slične provjere prilikom prodaje gospodarske cjeline u okviru prijenosa tuzemne poslovne jedinice unutar koncerna.

39 Nadalje, danska porezna tijela u svakom slučaju mogu zahtijevati dokumente od društva prenositelja koje smatraju potrebnima radi provjere odgovara li vrijednost gospodarske cjeline, kako je navedena u izraženu kapitalnog dobitka od prijenosa inozemne poslovne jedinice, tržišnoj vrijednosti u skladu s pravilom koje je propisano člankom 2. ligningslova.

40 Iz svih prethodnih razmatranja proizlazi da se članci 49. i 54. UFEU-a kao i članci 31. i 34. Sporazuma o EGP-u protive pravu države članice prema kojem se u slučaju kada tuzemno društvo prenese stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u drugoj državi članici ili u drugoj državi ugovornici Sporazuma o EGP-u na inozemno društvo unutar istoga koncerna prethodno odbijeni gubici koji potječu od prenesene poslovne jedinice ponovno uključuju u oporezivu dobit društva prenositelja utoliko što prva država članica oporezuje kako dobit koju je navedena poslovna jedinica ostvarila prije prijenosa tako i dobit koja proizlazi iz kapitalnog dobitka ostvarenoga tim prijenosom.

Troškovi

41 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

članci 49. i 54. UFEU-a kao i članci 31. i 34. Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru od 2. svibnja 1992. protive se pravu države članice prema kojem se u slučaju kada tuzemno društvo prenese stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem u drugoj državi članici ili u drugoj državi ugovornici Sporazuma o Europskom gospodarskom prostoru na inozemno društvo unutar istoga koncerna prethodno odbijeni gubici koji potječu od prenesene poslovne jedinice ponovno uključuju u oporezivu dobit društva prenositelja utoliko što prva država članica oporezuje kako dobit koju je navedena poslovna jedinica ostvarila prije prijenosa tako i dobit koja proizlazi iz kapitalnog dobitka ostvarenoga tim prijenosom.

Potpisi

* Jezik postupka: danski