

PRESUDA SUDA

13. srpnja 1993.(*)

„Pravo poslovnog nastana – Porez na tvrtku – Neizravna diskriminacija na temelju državljanstva”

U predmetu C-330/91,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku, na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Queen's Bench*, Ujedinjena Kraljevina) u sporu koji se vodi pred tim sudom između

The Queen

i

Inland Revenue Commissioners,

***ex parte*: Commerzbank AG,**

o tumačenju članaka 5., 7., 52. i 58. Ugovora o EEZ-u,

SUD

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik vijeća, vršitelj dužnosti predsjednika, M. Zuleeg i J. L. Murray, predsjednici vijeća, G. F. Mancini, R. Joliet, F. A. Schockweiler, J. C. Moitinho de Almeida, F. Grévisse i D. A. O. Edward, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Darmon,

tajnik: H. A. Ruhl, glavni administrator,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Commerzbank AG, Gerald Barling, *QC*, i David Anderson, *barrister*, koje je ovlastio Stephen Kon, *solicitor*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, John Collins, *Assistant Treasury Solicitor*, uz asistenciju Alana Mosesa, *QC*, i Derricka Wyatta, *barrister*,
- za Komisiju Europskih zajednica, Thomas Cusack, pravni savjetnik, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja Commerzbank AG-a, vlade Ujedinjene Kraljevine i Komisije na raspravi održanoj 20. siječnja 1993.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. ožujka 1993.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 12. travnja 1991., koje je Sud zaprimio 18. prosinca 1991., Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Queen's Bench*) (u daljnjem tekstu: High Court) postavio je na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u pitanje o tumačenju odredaba tog Ugovora o pravu poslovnog nastana i zabrani diskriminacije na temelju državljanstva.
- 2 Ta su pitanja postavljena u okviru spora između društva osnovanog u skladu s njemačkim pravom Commerzbank (u daljnjem tekstu: Commerzbank), sa sjedištem u Njemačkoj, i Inland Revenue Commissioners (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s uvjetima oporezivanja iz Income and Corporation Taxes Act 1988 (zakon iz 1988. o porezima na dohodak i dobit).
- 3 Sljedeće činjenice proizlaze iz zahtjeva za prethodnu odluku.
- 4 Commerzbank ima podružnicu u Ujedinjenoj Kraljevini posredstvom koje je između 1973. i 1976. odobrio zajmove raznim američkim društvima. Commerzbank je na kamate koje su mu uplatila ta društva Ujedinjenoj Kraljevini platio porez u iznosu od 4 222 234 britanskih funti.
- 5 Nadalje, Commerzbank je od porezne uprave tražio povrat tog iznosa, jer su predmetne kamate u Ujedinjenoj Kraljevini izuzete na temelju članka XV. ugovora od 2. kolovoza 1946. koji je između vlade Ujedinjene Kraljevine Velike Britanije i Sjeverne Irske i vlade Sjedinjenih Američkih Država sklopljen kako bi se izbjeglo dvostruko oporezivanje i spriječila utaja poreza u području poreza na dohodak (S.R. & O. 1946 br. 1327), kako je izmijenjen protokolom od 20. rujna 1966. (S.I.1966 br. 1188). Ta odredba u biti predviđa da se kamate koje plaća neko američko društvo u Ujedinjenoj Kraljevini oporezuju samo kad se uplaćuju britanskom društvu ili društvu koje je porezni rezident u Ujedinjenoj Kraljevini. Kako Commerzbank nije porezni rezident u Ujedinjenoj Kraljevini, shodno tomu vraćen mu je neosnovano uplaćen porez.
- 6 Stoga se Commerzbank u vezi s tim povratom pozvao na pogodnost iz članka 825. Income and Corporation Taxes Acta 1988. Tim člankom propisuje se:
 - „1. Ovaj članak primjenjuje se na sljedeće uplate društvu za vrijeme obračunskog razdoblja tijekom kojeg je društvo bilo porezni rezident u Ujedinjenoj Kraljevini [...]:

(a) povrat poreza na tvrtku koji je društvo platilo tijekom tog obračunskog razdoblja [...];

2. Ne dovodeći u pitanje sljedeće stavke ovog članka, za uplate iz ovog članka od minimalno 100 britanskih funta koje porezna uprava ili inspektor izvrše nakon razdoblja od dvanaest mjeseci nakon datuma uzetog u obzir, ta se uplata na temelju ovog članka uvećava za iznos nazvan ‚dodatni povrat‘ jednak kamati na uplaćeni iznos izračunanoj po godišnjoj stopi od 8,25 % [...].”
7. Commerzbank je poreznu upravu tražio spomenuti dodatni povrat; prema izračunu toga društva taj je dodatni povrat iznosio 5 199 258 britanskih funta.
8. Porezna uprava odbila je zahtjev Commerzbanka uz obrazloženje da Commerzbank nije porezni rezident u Ujedinjenoj Kraljevini. Commerzbank je tada pred High Courtom (Visoki sud) pokrenuo postupak za nadzor zakonitosti te odluke o odbijanju, naglašavajući da odbijanje odobrenja isplate dodatnog povrata nerezidentima predstavlja ograničavanje prava poslovnog nastana kao i neizravnu diskriminaciju na temelju državljanstva, budući da su pogođena društva uglavnom strana.
9. High Court (Visoki sud) je procijenio da je nužno postaviti prethodno pitanje o tumačenju članaka 5., 7., 52. i 58. Ugovora.
10. To pitanje glasi kako slijedi:

„U slučaju da

 - (i) društvo, koje je osnovano u skladu sa zakonom neke države članice i koje u toj državi članici ima svoje glavno poslovno sjedište, obavlja trgovinske djelatnosti posredstvom podružnice smještene u drugoj državi članici;
 - (ii) se od društva traži da u toj drugoj državi članici plaća porez na određene oblike dobiti koje ostvaruje ta podružnica i da ono plaća taj porez;
 - (iii) kod društava koja nisu ni državljani ni rezidenti (u poreznom smislu) druge države članice, predmetni porez nije osnovan, jer društvo može uživati izuzeće na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između druge države članice i neke treće države;
 - (iv) društvo uspješno zatraži izuzeće i dobije povrat poreza koji je bio neosnovano plaćen;
 - (v) pravo druge države članice predviđa legalno obeštećenje u obliku kamata (zvano ‚*repayment supplement*‘: dodatni povrat) u slučaju da je u relevantnom trenutku društvo koje traži povrat neosnovano uplaćenog poreza rezident u toj državi članici;
 - (vi) društvo traži dodatni povrat unatoč činjenici da u relevantnom trenutku nije bilo rezident te države članice;
 - (vii) druga država članica iz tog razloga društvu odbija platiti dodatni povrat;

je li odbijanje druge države članice da društvu plati određeni dodatni povrat jer nije rezident nespojivo s pravom Zajednice, osobito s člancima 5., 7. i 52. do 58. Ugovora o EEZ-u, i je li činjenica da društvo ne bi bilo izuzeto od poreza (tako da pitanje povrata tog poreza te stoga i dodatnog povrata ne bi ni bilo postavljeno) da je društvo bilo rezident u toj državi članici od važnosti za odgovor na ovo pitanje?"

- 11 Za potpuniji prikaz činjeničnog stanja u glavnom postupku, primjenjivog propisa i pisanih očitovanja podnesenih Sudu, upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti su dijelovi spisa u nastavku navedeni samo u mjeri u kojoj su potrebni Sudu za obrazlaganje odluke.
- 12 Iz spisa proizlazi da nacionalni sud svojim pitanjem prvo želi saznati je li člancima 52. i 58. Ugovora kao i njegovim člancima 5. i 7. protivno da zakonodavstvo države članice odobri dodatni povrat neosnovanog poreza društvima koja su porezni rezidenti u toj državi članici, a uskrati ga društvima koja su porezni rezidenti u drugoj državi članici i, drugo, je li takav sustav i dalje diskriminirajući kad izuzeće od poreza koje je omogućilo povrat vrijedi samo za društva koja nisu porezni rezidenti u toj državi članici.
- 13 Kao što je Sud već ustvrdio u presudi od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, Zb., str. 273., t. 18.), sloboda poslovnog nastana, koju članak 52. priznaje državljanima država članica i koja im daje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlenim osobama pod istim uvjetima koji su u zakonodavstvu države članice određeni za njezine vlastite državljane, podrazumijeva, u skladu s člankom 58. Ugovora, da trgovačka društva osnovana sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Zajednice, imaju pravo obavljati svoju djelatnost u dotičnoj državi članici putem podružnice ili zastupništva. Za društva je u tom kontekstu važno naglasiti da njihovo sjedište u gore navedenom smislu služi, kao što je to slučaj s državljanstvom kod fizičkih osoba, da se odredi njihova povezanost s pravnim poretkom neke države. U toj istoj presudi Sud je zaključio da bi, kad bi se dopustilo da država članica poslovnog nastana može slobodno primijeniti drukčiji tretman već samo zbog činjenice da se sjedište društva nalazi u drugoj državi članici, ta odredba izgubila smisao.
- 14 Iz sudske prakse Suda nadalje proizlazi (presuda od 12. veljače 1974., Sotgiu, 152/73, Zb., str. 153.) da pravila o jednakom postupanju zabranjuju ne samo očitu diskriminaciju na temelju državljanstva ili sjedišta, kad je riječ o društvima, već i sve prikrivene oblike diskriminacije, koji primjenom drugih kriterija razlikovanja dovode do istog rezultata.
- 15 S tim u vezi valja primijetiti da, iako se primjenjuje neovisno od sjedišta društava, kriterij poreznog sjedišta na državnom području za dodjelu eventualnog dodatnog povrata neosnovanih poreza može, konkretno gledajući, ići nauštrb društava sa sjedištem u drugim državama članicama. Naime, ona najčešće prijavljuju porezno sjedište izvan državnog područja države članice o kojoj je riječ.
- 16 Kako bi opravdala nacionalnu odredbu dovedenu u pitanje u glavnom postupku, britanska vlada ističe da društva koja nisu rezidenti, koja su u situaciji u kakvoj je Commerzbank, daleko od toga da trpe diskriminaciju zbog britanskog poreznog

sustava, uživaju povlašten tretman. Ona su naime izuzeta iz poreza koji su obično dužna plaćati društva rezidenti. U tim se uvjetima, što se tiče dodatnog povrata, ne može govoriti o diskriminaciji: društva rezidenti i društva nerezidenti imaju različit tretman jer su, kad je u pitanju porez na dobit, u različitim položajima.

- 17 Ta se argumentacija ne može prihvatiti.
- 18 Nacionalna odredba poput one o kojoj je riječ predstavlja nejednako postupanje. Naime, kad je društvu nerezidentu uskraćeno pravo na dodatni povrat poreza na koji društva rezidenti uvijek imaju pravo, to je društvo u odnosu na društva rezidente u nepovoljnom položaju.
- 19 Okolnost da je izuzeće od poreza koje je omogućilo povrat rezervirano za društva nerezidente ne može opravdati pravilo isključenja koje je općeg karaktera. To je pravilo dakle diskriminirajuće.
- 20 S obzirom na prethodna razmatranja, nacionalnom sudu valja odgovoriti da je člancima 52. i 58. Ugovora protivno da se zakonodavstvom države članice dodatni povrat neosnovanog poreza odobrava društvima koja su porezni rezidenti u toj državi, a uskraćuje ga društvima koja su porezni rezidenti u drugoj državi članici. Okolnost da potonja društva ne bi bila izuzeta od poreza da su bila rezidenti u toj državi u tom pogledu nije relevantna.
- 21 Budući da je zakonodavstvo o kakvom je riječ u okviru spora u glavnom postupku protivno člancima 52. i 58. Ugovora, nema potrebe ispitivati njegovu usklađenost s člancima 5. i 7.

Troškovi

- 22 Troškovi vlade Ujedinjene Kraljevine i Komisije Europskih zajednica, koje su Sudu podnijele očitovanja, ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred nacionalnim sudom, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenog,

SUD,

odlučujući o pitanju koje mu je Queen's Bench Division of the High Court of Justice of England and Wales (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Queen's Bench*) uputio rješenjem od 12. travnja 1991., odlučuje:

Člancima 52. i 58. Ugovora protivno je da se zakonodavstvom države članice dodatni povrat za neosnovani porez odobrava društvima koja su porezni rezidenti u toj državi, a uskraćuje društvima koja su porezni rezidenti u drugoj državi članici. Okolnost da potonja društva ne bi bila izuzeta od poreza da su bila rezidenti u toj državi u tom pogledu nije relevantna.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgu 13. srpnja 1993.

[Potpisi]

*Jezik postupka: engleski

RADNI PRIJEVOD