

PRESUDA SUDA

28. siječnja 1986.^(*)

„Sloboda poslovnog nastana osiguravatelja – Porez na dobit pravnih osoba i dioničarski porezni krediti”

U predmetu 270/83,

Komisija Europskih zajednica, koju zastupa Georges Kremlis, član njezine pravne službe, u svojstvu agenta, uz asistenciju Gérarda Druessa, profesora na Sveučilištu Nancy II, dekana Fakulteta prava i ekonomije u Nancyju, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg pri uredu Georgesa Kremlisa, člana pravne službe Komisije, zgrada Jean Monnet, Kirchberg,

tužitelj,

protiv

Francuske Republike, koju zastupaju François Renouard, u svojstvu agenta, i Alain Sortais, u svojstvu zamjenika agenta, s izabranom adresom za dostavu u Luxembourg pri francuskom veleposlanstvu,

tuženika,

povodom zahtjeva za utvrđenje da Francuska Republika nije ispunila svoje obveze iz Ugovora o EEZ-u, osobito njegova članka 52., time što pogodnost dioničarskih poreznih kredita nije odobrila podružnicama i zastupništvima osiguravajućih društava u Francuskoj s poslovnim nastanom u drugoj državi članici,

SUD,

u sastavu: Lord Mackenzie Stuart, predsjednik, U. Everling, K. Bahlmann i R. Joliet, predsjednici vijeća, T. Koopmans, O. Due, Y. Galmot, C. Kakouris i T. F. O’Higgins, suci,

nezavisni odvjetnik: G. F. Mancini,

tajnik: D. Louterman,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 16. listopada 1985.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjevom podnesenim tajništvu Suda 12. prosinca 1983. Komisija Europskih zajednica podnijela je na temelju članka 169. Ugovora o EEZ-u tužbu radi utvrđenja da Francuska Republika, time što podružnicama i zastupništvima osiguravajućih

društava u Francuskoj koja imaju poslovni nastan u drugoj državi članici nije odobrila pogodnost dioničarskog poreznog kredita pod istim uvjetima kao i francuskim društvima, nije ispunila svoje obveze iz Ugovora o EEZ-u, osobito njegova članka 52.

Nacionalno zakonodavstvo

- 2 Francusko porezno zakonodavstvo predviđa oporezivanje po stopi od 50 % ukupne dobiti trgovačkih društava i drugih pravnih osoba koje su porezni obveznici; taj je porez ekvivalent poreza na dohodak fizičkih osoba. Trgovačka su društva u načelu obvezna plaćati porez na dobit pravnih osoba neovisno o tome gdje je njihovo sjedište. Međutim, na temelju članka 209. Code général des impôts (Opći porezni zakonik) u obzir se uzima samo dobit poduzeća koja svoju djelatnost obavljaju u Francuskoj ili su obvezna platiti porez u Francuskoj na temelju sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 3 Kako bi se smanjili učinci kumulativnog oporezivanja dobiti koju trgovačka društva dijele, zbog toga što se na tu dobit društva koje dijeli dividende prvo obračunava porez na dobit pravnih osoba, a potom se primatelju tih dividendi obračunava i porez na dohodak ili porez na dobit pravnih osoba, članak 158.a Općeg poreznog zakonika predviđa porezni kredit zvan „*avoir fiscal*” koji se primateljima dividendi koje dijele francuska trgovačka društva odobrava u visini polovice iznosa koji ta trgovačka društva stvarno plate. Iznos poreza koji je primatelj dividende dužan platiti može se umanjiti za iznos poreznog kredita. Porezni kredit predstavlja dohodak te osobe i smije se koristiti samo ukoliko čini dio oporezivog dohotka te osobe.
- 4 Drugi stavak članka 158.b Općeg poreznog zakonika određuje da se pogodnost dioničarskog poreznog kredita „odobrava samo osobama koje imaju uobičajeno boravište ili sjedište u Francuskoj”. Nadalje, prema članku 242.c Općeg poreznog zakonika, ta se pogodnost može odobriti i osobama sa stalnim prebivalištem na području država koje su s Francuskom sklopile sporazume o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 5 Prema informacijama koje su stranke dostavile Sudu, sporazumima sklopljenima između Francuske i četiriju drugih država članica, odnosno Savezne Republike Njemačke, Luksemburga, Nizozemske i Ujedinjene Kraljevine, određeno je da se trgovačkom društvu koje ima sjedište u jednoj od tih država članica i koje u imovini svoje glavne poslovne jedinice ima dionice francuskih trgovačkih društava može odobriti dioničarski porezni kredit. S druge pak strane, pogodnost poreznog kredita nije predviđena u pogledu dionica koje čine dio imovine sekundarnih poslovnih jedinica, podružnica ili zastupništava trgovačkih društava čije sjedište nije u Francuskoj.
- 6 Iz gore navedenih odredaba kao i članka 15. Loi des finances (Zakon o financijama) iz 1978. (Zakon br. 77-1467 od 30. prosinca 1977., Journal Officiel de la République Française 1977., str. 6316.) jasno je da osiguravajuća društva sa sjedištem u Francuskoj, uključujući društva kćeri koja su u Francuskoj osnovala strana osiguravajuća društva, imaju pravo na dioničarski porezni kredit u pogledu svojih dionica u francuskim trgovačkim društvima. Međutim, ta se pogodnost ne odobrava sekundarnim poslovnim jedinicama koje su u Francuskoj u obliku podružnica ili zastupništava osnovala osiguravajuća društva sa sjedištem u drugoj državi članici.

Predmet spora

- 7 Ovom tužbom zbog povrede obveze Komisija traži da se utvrdi da se pravilima koja uređuju dioničarske porezne kredite diskriminiraju podružnice i zastupništva osiguravajućih društava sa sjedištem u drugoj državi članici i da predstavljaju neizravno ograničenje slobode osnivanja sekundarnih poslovnih jedinica. Komisija je dodala da, unatoč tomu što je svoju tužbu ograničila na sektor osiguravajućih društava jer je pritužbe zaprimila samo u pogledu toga sektora, sve države članice, a osobito Francuska, moraju iz presude Suda izvući odgovarajuće zaključke čak i u pogledu ostalih sektora.
- 8 Francuska je vlada izrazila svoje protivljenje proširenju predmeta ove tužbe Komisije na sva trgovačka društva bez obzira na područje njihove djelatnosti.
- 9 U vezi s tim valja primijetiti da, iako su učinci spornih nacionalnih odredaba osobito očiti u sektoru osiguranja, u kojemu su podružnice stranih osiguravajućih društava dužne uspostaviti tehničke pričuve koje se sastoje od imovine smještene u državi poslovanja, ista se pravila primjenjuju i na druge sektore. Stoga ova tužba zbog svoje ograničenosti na osiguravajuća društva problem nažalost postavlja samo u odnosu na dio dotičnih odredaba francuskog zakonodavstva. To, međutim, ne utječe na njezinu dopuštenost.
- 10 Budući da su tijekom postupka postale očite određene nedorečenosti u pogledu točnog predmeta ove tužbe, valja još jednom napomenuti da se tužba odnosi na razlike u postupanju u pogledu dioničarskog poreznog kredita prema, s jedne strane, osiguravajućim društvima sa sjedištem u Francuskoj, uključujući društva kćeri koja su u Francuskoj osnovala strana trgovačka društva, i s druge strane, podružnicama i zastupništvima koja su u Francuskoj osnovala osiguravajuća društva sa sjedištem u drugoj državi članici. Stoga se tužba ne odnosi na općenito sve razlike u postupanju prema, s jedne strane, trgovačkim društvima kao neovisnim pravnim subjektima i, s druge strane, podružnicama i zastupništvima koja nemaju zasebnu pravnu osobnost. Naposljetku valja osobito naglasiti da se tužba ne odnosi na možebitne razlike u pogledu oporezivanja, s jedne strane, podružnica i zastupništava i, s druge strane, društava kćeri trgovačkih društava sa sjedištem u drugoj državi članice u slučaju kada dobit ostvarenu u poduzećima kojima te podružnice i zastupništva ili ta društva kćeri upravljaju u Francuskoj prenose svojim društvima majkama.

Primjena članka 52. Ugovora o EEZ-u

- 11 Komisija iznosi dva tužbena zahtjeva kojima želi pokazati da su sporna pravila koja uređuju dioničarske porezne kredite protivna članku 52. drugom stavku Ugovora o EEZ-u. Ta pravila u prvom redu diskriminiraju podružnice i zastupništva osiguravajućih društava u Francuskoj čije je sjedište u drugoj državi članici u odnosu na trgovačka društva koja imaju sjedište u Francuskoj. Porezni sustav odvraća te podružnice i zastupništva od posjedovanja francuskih dionica i time ih stavlja u nepovoljniji položaj pri obavljanju njihovih djelatnosti u Francuskoj. Diskriminacija je tim očitija što u svrhu određivanja oporezivog dohotka francusko porezno pravo primjenjuje ista pravila na francuska trgovačka društva i na sekundarne poslovne jedinice stranih trgovačkih društava. Drugo, dotična porezna pravila koja su nepovoljna za podružnice i zastupništva stranih osiguravajućih društava neizravno ograničavaju slobodu koju osiguravajuća društva sa sjedištem u drugim državama članicama moraju imati u pogledu ostvarivanja poslovnog nastana u Francuskoj bilo u obliku društva kćeri bilo u obliku podružnice ili zastupništva. Njime se potiče odabir

oblika društva kćeri radi izbjegavanja nepovoljnijeg položaja koji proizlazi iz neodobravanja pogodnosti dioničarskog poreznog kredita.

- 12 Prema mišljenju francuske vlade, takvo različito postupanje ne predstavlja diskriminaciju pa stoga nije protivno obvezi država članica iz članka 52. drugog stavka da na trgovačko društvo sa sjedištem u drugoj državi članici primjenjuju uvjete koje su svojim pravom odredile za vlastite državljane. U tu svrhu francuska vlada ističe dvije skupine argumenata kojima želi u biti dokazati da je različito postupanje u ovom slučaju opravdano objektivno različitim situacijama i da do te razlike u postupanju dolazi zbog osobitosti poreznih sustava država članica i sporazumâ o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 13 Prvo valja ustvrditi da članak 52. Ugovora o EEZ-u predstavlja jedno od temeljnih načela Zajednice i da je izravno primjenjiv u državama članicama od kraja prijelaznog razdoblja. Na temelju te odredbe, sloboda poslovnog nastana državljana jedne države članice na državnom području druge države članice uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe i pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno uvjetima koje pravo države u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje propisuje za svoje državljane. Ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana odnosi se i na ograničenja osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice.
- 14 Tako se člankom 52. svakom državljaninu države članice koji uspostavi poslovni nastan, pa čak i samo sekundaran, u drugoj državi članici kako bi ondje obavljao djelatnost kao samozaposlena osoba želi osigurati jednako postupanje kao i prema državljanima te države te se zabranjuje, kao ograničenje slobode poslovnog nastana, svaka diskriminacija po osnovi državljanstva koja proizlazi iz propisa te države članice.
- 15 Stoga su ta dva tužbena zahtjeva Komisije, odnosno onaj koji se odnosi na diskriminaciju u francuskom pravu podružnica i zastupništava osiguravajućih društava s poslovnim nastanom u drugim državama članicama u odnosu na trgovačka društva s poslovnim nastanom u Francuskoj i onaj koji se odnosi na ograničavanje slobode osnivanja podružnica i zastupništava stranim osiguravajućim društvima, tijesno povezana. Zato ih treba razmotriti zajedno.
- 16 Nesporno je da prema francuskom pravu, osobito na temelju članka 158.a Općeg poreznog zakonika, osiguravajuća društva sa sjedištem u Francuskoj uživaju pogodnost dioničarskog poreznog kredita u pogledu dividendi na dionice koje imaju u francuskim trgovačkim društvima, dok je ta pogodnost uskraćena podružnicama i zastupništvima osiguravajućih društava sa sjedištem u drugoj državi članici. U tom se pogledu prema osiguravajućim društvima sa sjedištem u drugoj državi članici koja svoje djelatnosti u Francuskoj obavljaju putem podružnica ili zastupništava ne postupa jednako kao prema osiguravajućim društvima sa sjedištem u Francuskoj.
- 17 Svojim prvim skupom argumenata francuska vlada nastoji dokazati da je gore navedena razlika u postupanju opravdana objektivnim razlikama između položaja osiguravajućeg društva sa sjedištem u Francuskoj i položaja podružnice ili zastupništva osiguravajućeg društva koje ima sjedište u drugoj državi članici. Dotična se razlika temelji na razlikovanju između „rezidenata” i „nerezidenata”, postoji u svim pravnim poredcima i međunarodno je prihvaćena. To je bitno razlikovanje u poreznom

pravu. Stoga je primjenjiva i u pogledu članka 52. Ugovora. Osim toga, podružnice i zastupništva trgovačkih društava sa sjedištem u inozemstvu uživaju razne pogodnosti pred francuskim trgovačkim društvima, koje kompenziraju možebitne nepovoljnosti u pogledu dioničarskog poreznog kredita. Naposljetku, te su nepovoljnosti u svakom slučaju zanemarive i mogu se jednostavno izbjeći osnivanjem društva kćeri u Francuskoj.

- 18 U vezi s tim valja prvo naglasiti da sloboda poslovnog nastana, koju članak 52. priznaje državljanima druge države članice i koja uključuje njihovo pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe sukladno uvjetima koje pravo države u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje određuje za svoje državljane, uključuje, u skladu s člankom 58. Ugovora o EEZ-u, pravo društava ili poduzeća osnovanih u skladu s pravom države članice koja imaju sjedište, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja u Zajednici da svoje djelatnosti obavljaju u dotičnoj državi članici putem podružnice ili zastupništva. U pogledu trgovačkih društava, valja u vezi s tim napomenuti da njihovo sjedište u prethodno navedenom smislu predstavlja, poput državljanstva u slučaju fizičkih osoba, poveznicu s pravnim poretkom određene države. Prihvatanje stajališta da država članica poslovnog nastana može na trgovačko društvo slobodno primijeniti drukčiji tretman samo zato što se njegovo sjedište nalazi u drugoj državi članici lišilo bi tu odredbu njezina smisla.
- 19 Čak i ako nije moguće posve isključiti mogućnost da razlikovanje na temelju sjedišta trgovačkog društva ili boravišta fizičke osobe može pod određenim uvjetima biti opravdano u području kao što je porezno pravo, u ovom slučaju valja primijetiti da francusko porezno pravo ne razlikuje, u svrhu određivanja njihove porezne osnovice poreza na dobit pravnih osoba, trgovačka društva sa sjedištem u Francuskoj od podružnica i zastupništava trgovačkih društava u Francuskoj koja imaju sjedište u inozemstvu. Na temelju članka 209. Općeg poreznog zakonika, i jedni i drugi porezni su obveznici poreza na dobit ostvarenu u poduzećima koja djelatnost obavljaju u Francuskoj, osim dobiti ostvarene u inozemstvu ili one koju Francuska ima pravo oporezivati na temelju sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 20 Budući da dotična pravila stavljaju u isti položaj, u svrhu oporezivanja dobiti, trgovačka društva sa sjedištem u Francuskoj i podružnice i zastupništva trgovačkih društava u Francuskoj koja imaju sjedište u inozemstvu, ta pravila ne mogu prema njima odrediti različito postupanje u pogledu odobravanja pogodnosti u vezi s oporezivanjem, kao što su dioničarski porezni krediti, a da ne dođe do diskriminacije. Postupajući prema dvama oblicima poslovnog nastana u svrhu oporezivanja njihove dobiti jednako, francuski je zakonodavac zapravo priznao da u pogledu detaljnih pravila i uvjeta tog oporezivanja između njihovih položaja nema objektivne razlike koja bi mogla opravdati različito postupanje.
- 21 Bez obzira na suprotne tvrdnje francuske vlade, različito postupanje isto se tako ne može se opravdati nikakvim pogodnostima koje podružnice i zastupništva možebitno uživaju u odnosu na trgovačka društva i koje, prema mišljenju francuske vlade, kompenziraju nepovoljnosti koje proizlaze iz neodobravanja pogodnosti dioničarskog poreznog kredita. Čak i ako takve pogodnosti doista i postoje, one ne mogu opravdati povredu obveze iz članka 52. prema kojoj se, u pogledu dioničarskog poreznog kredita, prema stranim i francuskim trgovačkim društvima treba postupati jednako. Također, u tom smislu nije potrebno ocjenjivati opseg nepovoljnosti koje za podružnice i zastupništva stranih osiguravajućih društava proizlaze iz toga što im se ne

odobravaju pogodnosti dioničarskog poreznog kredita niti treba razmatrati mogu li te nepovoljnosti ikako utjecati na njihove cjenike jer članak 52. zabranjuje svaku diskriminaciju, čak i onu ograničenu.

- 22 Osim toga, činjenica da osiguravajuća društva sa sjedištem u drugoj državi članici mogu slobodno osnovati društvo kćer kako bi iskoristila pogodnost poreznog kredita ne može opravdati različito postupanje. Članak 52. prvi stavak druga rečenica trgovcima izrijeком prepušta odabir odgovarajućeg pravnog oblika u kojem će obavljati svoju djelatnost u drugoj državi članici, a ta se sloboda odabira ne smije ograničiti diskriminirajućim poreznim odredbama.
- 23 Svojom drugom skupinom argumenata francuska vlada nastoji dokazati da je različito postupanje zapravo posljedica posebnosti i razlika između poreznih sustava u različitim državama članicama kao i sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Tvrdi da su zbog neusklađenosti spornih propisa u svakom slučaju potrebne različite mjere kako bi se u obzir uzele razlike između poreznih sustava; te su različite mjere stoga opravdane člankom 52. Ugovora. Tako su pravila koja se u ovom predmetu osporavaju potrebna osobito zato da se izbjegne utaja poreza. Primjena poreznih propisa na fizičke osobe i trgovačka društva koja svoju djelatnost obavljaju u različitim državama članicama uređena je sporazumima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, čije je postojanje izrijeком priznato člankom 220. Ugovora. Francuska vlada zaključuje da različito postupanje predviđeno spornim pravilima nije protivno članku 52. Ugovora.
- 24 S tim u vezi valja prvo napomenuti da neusklađenost propisa država članica o porezu na dobit pravnih osoba ne može opravdati različito postupanje u ovom slučaju. Iako je istina da u slučaju neusklađenosti porezni položaj trgovačkog društva ovisi o nacionalnom pravu koje je na njega primijenjeno, članak 52. Ugovora o EEZ-u ipak zabranjuje državama članicama da u svojem zakonodavstvu za obavljanje djelatnosti odrede različite uvjete za osobe koje ostvaruju svoje pravo poslovnog nastana od uvjeta koje određuju za svoje državljane.
- 25 Isto tako, u ovom se slučaju nije moguće pozivati na rizik utaje poreza. Članak 52. Ugovora ne dopušta nikakvo odstupanje po toj osnovi od temeljnog načela slobode poslovnog nastana. Nadalje, Sud nisu uvjerali ni izračuni francuske vlade kojima je ona željela pokazati da bi odobravanje pogodnosti dioničarskog poreznog kredita podružnicama i zastupništvima trgovačkih društava sa sjedištem u drugim državama članicama potaknulo ta trgovačka društva da dionice koje imaju u francuskim trgovačkim društvima unesu u imovinu svojih podružnica i zastupništava u Francuskoj. Naime, ti se izračuni temelje na pretpostavci, koja nema nikakve podloge u članku 158.a Općeg poreznog zakonika, da bi prijenos dobiti koju podružnice i zastupništva ostvare u mjestu u kojem trgovačko društvo ima svoje sjedište sa svoje pak strane omogućio ostvarivanje pogodnosti dioničarskog poreznog kredita; Komisija u ovom postupku nije ni zahtijevala da se pogodnost tog poreznog kredita proširi i na te slučajeve.
- 26 Naposljetku, francuska vlada pogrešno ističe da je dotično različito postupanje posljedica sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ti se sporazumi ne odnose na ovdje razmatrane slučajeve kako su gore određeni. Nadalje, prava dodijeljena člankom 52. Ugovora bezuvjetna su i država članica ne može njihovo poštovanje uvjetovati sadržajem sporazuma koji sklapa s drugom državom članicom.

Taj članak osobito ne dopušta da za ta prava vrijedi uvjet uzajamnosti radi stjecanja odgovarajućih pogodnosti u drugim državama članicama.

- 27 Iz prethodnoga proizlazi da time što podružnicama i zastupništvima osiguravajućih društava u Francuskoj koja imaju sjedište u drugoj državi članici ne odobrava pogodnost dioničarskog poreznog kredita u pogledu dividendi koje francuska trgovačka društva isplaćuju tim podružnicama i zastupništvima, članak 158.a Općeg poreznog zakonika ne određuje za ta trgovačka društva uvjete jednake onima koje francusko pravo određuje za osiguravajuća društva sa sjedištem u Francuskoj. Ta diskriminacija predstavlja ograničenje prava poslovnog nastana osiguravajućih društava sa sjedištem u drugoj državi članici, što je protivno članku 52. prvom i drugom stavku Ugovora o EEZ-u.
- 28 Stoga treba utvrditi da time što podružnicama i zastupništvima osiguravajućih društava u Francuskoj koja imaju sjedište u drugoj državi članici nije, u pogledu dividendi koje tim podružnicama ili zastupništvima isplaćuju francuska trgovačka društva, odobrila pogodnost dioničarskog poreznog kredita pod istim uvjetima koji vrijede za osiguravajuća društva sa sjedištem u Francuskoj, Francuska Republika nije ispunila svoje obveze iz članka 52. Ugovora o EEZ-u.

Troškovi

- 29 Sukladno članku 69. stavku 2. Poslovnika, stranka koja ne uspije u postupku dužna je snositi troškove. Budući da Francuska Republika nije uspjela u postupku, treba joj naložiti snošenje troškova.

Slijedom navedenog,

SUD

proglašava i presuđuje:

- 1. Time što podružnicama i zastupništvima osiguravajućih društava u Francuskoj koja imaju sjedište u drugoj državi članici nije u pogledu dividendi koje tim podružnicama ili zastupništvima isplaćuju francuska trgovačka društva odobrila pogodnost dioničarskog poreznog kredita pod istim uvjetima koji vrijede za osiguravajuća društva sa sjedištem u Francuskoj, Francuska Republika nije ispunila svoje obveze iz članka 52. Ugovora o EEZ-u.**
- 2. Francuskoj Republici nalaže se snošenje troškova.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg u 28. siječnja 1986.

[Potpisi]

* Jezik postupka: francuski