

PRESUDA SUDA

21. rujna 1999.(*)

„Sloboda poslovnog nastana – Porez na dobit društava – Porezne olakšice”

U predmetu C-307/97,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) u postupku koji se pred tim sudom vodi između

Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland

i

Finanzamt Aachen-Innenstadt

o tumačenju članka 52. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 43. UEZ-a) i članka 58. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 48. UEZ-a),

SUD,

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik, P. J. G. Kapteyn i G. Hirsch, predsjednici vijeća, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (izvjestitelj) i R. Schintgen, suci,

nezavisni odvjetnik: J. Mischo,

tajnik: L. Hewlett, administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za društvo Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, A. J. Rädler, porezni savjetnik, München, i M. Lausterer, *Rechtsanwalt*, München,
- za Finanzamt Aachen-Innenstadt, A. Jansen, *Leitender Regierungsdirektor* u Finanzamt Aachen-Innenstadt,
- za njemačku vladu, E. Röder, *Ministerialrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, i C.-D. Quassowski, *Regierungsdirektor* u istom ministarstvu, u svojstvu agenata,
- za portugalsku vladu, L. Fernandes, ravnatelj Pravne službe Glavne uprave za Europske zajednice Ministarstva vanjskih poslova, i A. Cortesão Seïça Nevex, pravnik u istoj službi, u svojstvu agenata,

- za švedsku vladu, Eric Brattgård, *Departmentsråd* u Odjelu za vanjsku trgovinu Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, H. Michard, članica pravne službe, i A. Buschmann, njemački državni službenik upućen u pravnu službu Komisije, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja društva Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, koje zastupaju A. J. Rädler i M. Lausterer, Finanzamt Aachen-Innenstadta, koji zastupa P. Martin, Leitender *Regierungsdirektor* u Finanzamt Aachen-Innenstadtu, njemačke vlade, koju zastupa C.-D. Quassowski, *Regierungsdirektor* u Saveznom ministarstvu financija, u svojstvu agenta, te Komisije, koju zastupaju E. Mennens, glavni pravni savjetnik, u svojstvu agenta, te H. Michard i A. Buschmann, na raspravi održanoj 19. siječnja 1999.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. ožujka 1999.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 30. lipnja 1997., koje je Sud zaprimio 2. rujna 1997., Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) je na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a) Sudu uputio tri prethodna pitanja o tumačenju članka 52. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 43. UEZ-a) i članka 58. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 48. UEZ-a).
- 2 Ta pitanja postavljena su u okviru postupka između društva Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland (u daljnjem tekstu: društvo Saint-Gobain ZN) i Finanzamt Aachen-Innenstadt (u daljnjem tekstu: Finanzamt).
- 3 Društvo Saint-Gobain ZN njemačka je podružnica društva Compagnie de Saint-Gobain SA (u daljnjem tekstu: društvo Saint-Gobain SA), društva koje je osnovano u skladu s francuskim pravom te čije se sjedište i uprava nalaze u Francuskoj.
- 4 Društvo Saint-Gobain ZN, koje je upisano u trgovački registar u Njemačkoj, smatra se stalnom poslovnom jedinicom društva Saint-Gobain SA.
- 5 Društvo Saint-Gobain SA u Njemačkoj podliježe ograničenoj poreznoj obvezi jer se ni njegovo sjedište ni njegova uprava ne nalaze u toj državi. Ta ograničena porezna obveza društva Saint-Gobain SA na temelju članka 2. stavka 1. Körperschaftsteuergesetzta (Zakon o porezu na dobit, u daljnjem tekstu: KStG) odnosi se na dobit njegove stalne poslovne jedinice u Njemačkoj, te na temelju članka 2. stavka 1. točke 2. i članka 2.

stavka 2. Vermögensteuergesetz (Zakon o porezu na imovinu, u daljnjem tekstu: VStG) na imovinu koju ima u svojoj stalnoj poslovnoj jedinici.

- 6 Na temelju kombiniranih odredbi članka 8. stavka 1. KStG-a i članka 49. stavka 1. točke 2.(a) Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG), dohoci koji dolaze iz industrijske i poslovne jedinice koja se nalazi na njemačkom državnom području u smislu ograničene porezne obveze smatraju se dijelom domaćih dohodaka.
- 7 Osim toga, na temelju članka 121. stavka 2. točke 3. Bewertungsgesetz (Zakon o procjeni imovine, u daljnjem tekstu: BewG) domaći obrtni kapital dio je domaće imovine poreznog obveznika koji podliježe ograničenoj poreznoj obvezi jer se posebno odnosi i na kapital koji se upotrebljava za potrebe poslovne jedinice koja djeluje na njemačkom državnom području.
- 8 U okviru glavnog postupka, Finanzamt je odbio društvu Saint-Gobain SA odobriti određene porezne pogodnosti u pogledu oporezivanja dividendi od udjela u stranim društvima kapitala, jer su te pogodnosti ograničene na društva koja u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi.
- 9 Tijekom 1988., relevantne godine u glavnom postupku, društvo Saint-Gobain SA je preko obrtnog kapitala njegove njemačke podružnice, društva Saint-Gobain ZN, držalo sljedeće udjele:
 - 10,2 % dionica društva Certain Teed Corporation, s poslovnim nastanom u Sjedinjenim Američkim Državama;
 - 98,63 % kapitala društva Grünzweig & Hartmann AG (u daljnjem tekstu: društvo Grünzweig), s poslovnim nastanom u Njemačkoj;
 - 99 % kapitala društva Gevetex Textilglas GmbH (u daljnjem tekstu: društvo Gevetex), s poslovnim nastanom u Njemačkoj.
- 10 Društva kćeri društva Saint-Gobain SA s poslovnim nastanom u Njemačkoj, točnije društva Grünzweig i Gevetex, povezana su s društvom Saint-Gobain ZN ugovorom o poreznom tretmanu jedinstvenog subjekta („Organvertrag”) u skladu s člankom 18. KStG-a. U okviru njemačkog režima poreznog tretmana grupe kao jedinstvenog subjekta („Organshaft”), samo matično društvo (vladajuće društvo ili „Organträger”) grupe društava ima poreznu obvezu za ukupni rezultat koji ostvari grupa. Dobiti i gubici ovisnih društava („Organgesellschaften”) uključuju se u rezultate vladajućeg društva te, prema potrebi, podliježu porezu koji je dužno platiti potonje društvo, ako su njemačka ovisna društva financijski, gospodarski i organizacijski pridružena njemačkom poduzeću ili, pod određenim uvjetima, stalnoj poslovnoj jedinici stranog društva u Njemačkoj, kao što je slučaj u glavnom postupku, te ako između ovisnih društava i vladajućeg društva postoji ugovor o prijenosu dobiti („Gewinnabführungsvertrag”) koji je sklopljen na najmanje pet godina (članak 14. KStG-a).
- 11 Dobit društava Grünzweig i Gevetex, koja je tijekom 1988. na temelju takvih ugovora o prijenosu dobiti prenesena na društvo Saint-Gobain ZN, uključivala je dividende grupe koje su dijelila strana društva kćeri.

- 12 Društvo Grünzweig je 1988. primilo dividende od društava Isover SA, s poslovnim nastanom u Švicarskoj, i društva Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, s poslovnim nastanom u Austriji, u kojima je 1988. držalo udjel od 33,34 % odnosno 46,67 % njihovih dionica.
- 13 Društvo Gevetex iste je godine primilo dividende od talijanskog društva kćeri Vitrofil SpA, u kojem je imalo udjel od 24,8 %.
- 14 Iz spisa glavnog postupka proizlazi da su drugi uvjeti porezne povezanosti bili ispunjeni te su stoga te dividende, u skladu s njemačkim poreznim pravom, izravno pripisane stalnoj poslovnoj jedinici na njemačkom državnom području (društvu Saint-Gobain ZN) te time prihodima vladajućeg društva (društva Saint-Gobain SA) koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi (članci 14. i 18. KStG-a).
- 15 Društvo Saint-Gobain ZN pred sudom koji je uputio zahtjev osporava rješenje kojim mu je Finanzamt odbio odobriti tri porezne pogodnosti čija je namjena bila spriječiti ponovno oporezivanje dividendi koje u Njemačkoj primaju društva s udjelima u stranim društvima koja su već bila oporezivana u inozemstvu.
- 16 Prvo, Finanzamt je odbio odobriti izuzeće od njemačkog poreza na dobit za dividende koje je društvo Saint-Gobain ZN primilo iz Sjedinjenih Američkih Država i Švicarske s obrazloženjem da je bilateralnim ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja između Savezne Republike Njemačke i svake od tih dviju trećih zemalja, za koje se predviđa takvo izuzeće, ono ograničeno na njemačka društva i društva koja u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi. Predmetna pogodnost odnosi se na oblik međunarodne povlastice povezanih društava („internationales Schachtelprivileg“).
- 17 U tom pogledu valja podsjetiti da se člankom XV. starog ugovora između Savezne Republike Njemačke i Sjedinjenih Američkih Država o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i određenih drugih poreza (ugovor od 22. srpnja 1954., kako je izmijenjen Protokolom od 17. rujna 1965., BGBl. 1954. II, str. 1118.; 1966. II, str. 745.), koji je bio na snazi u vrijeme činjenica iz glavnog postupka, propisuje:

„1. Dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

(a) [...]

(b) 1. Za fizičku osobu s boravištem u Saveznoj Republici Njemačkoj i njemačko društvo porez se u Saveznoj Republici Njemačkoj utvrđuje kako slijedi:

(aa) [...] iz osnovice za određivanje njemačkog poreza izuzimaju se prihodi iz izvora unutar Sjedinjenih Američkih Država koji u skladu s ovim Ugovorom u Sjedinjenim Američkim Državama nisu oslobođeni poreza. [...] U slučaju prihoda od dividendi, prva se rečenica primjenjuje samo na dividende koje su na temelju prava Sjedinjenih Američkih Država oporezive te ih njemačkom društvu kapitala plaća američko društvo u kojem najmanje 25 % dionica s pravom glasa izravno posjeduje prvo navedeno društvo.” [neslužbeni prijevod]

18 U skladu s člankom II. stavkom 1. točkom (f) tog ugovora, njemačko društvo znači pravna osoba čija je uprava ili sjedište u Njemačkoj.

19 Člankom 24. Ugovora od 11. kolovoza 1971. između Savezne Republike Njemačke i Švicarske Konfederacije o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u području poreza na dohodak i imovinu, kako je izmijenjen Protokolom od 30. studenoga 1978. (BGBl. 1972. II, str. 1022.; 1980. II, str. 750.), u verziji koja je bila na snazi u pogledu poreza naplaćenim prije 1990., propisuje se:

„1. U slučaju osobe s poslovnim nastanom u Saveznoj Republici Njemačkoj dvostruko oporezivanje izbjegava se na sljedeći način:

1. Iz osnovice za određivanje njemačkog poreza izuzimaju se sljedeći prihodi podrijetlom iz Švicarske koji su u skladu s prethodnim člancima oporezivi u Švicarskoj:

(a) [...]

(b) dividende, u smislu članka 10., koje društvo kapitala s poslovnim nastanom u Švicarskoj isplati društvu kapitala koje u Saveznoj Republici Njemačkoj podliježe neograničenoj poreznoj obvezi, ako se u skladu s njemačkim poreznim zakonodavstvom švicarski porez naplaćen u pogledu dobiti društva koje je isplatilo dividendu može uračunati u njemački porez na dobit koji treba naplatiti od njemačkog društva.”
[neslužbeni prijevod]

20 Drugo, iako je Finanzamt društvu Saint-Gobain SA odobrio izravni odbitak predviđen člankom 26. stavkom 1. KStG-a i time u njemački porez na dobit koji društvo Saint-Gobain SA treba platiti na dividende primljene preko društva Saint-Gobain ZN uračunalo strani porez koje je to društvo već platilo i koji je odbijen na izvoru u različitim državama u kojima su društva isplatelji dividendi osnovana, odbilo je uračunati strani porez na dobit koji je naplaćen na dobit koju su strana društva kćeri i društva nižeg ranga društva Saint-Gobain SA isplatila u državama u kojima imaju poslovni nastan (neizravni porezni odbitak predviđen člankom 26. stavkom 2. KStG-a) jer je prema zakonu ta povlastica ograničena samo na društva koja u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi.

21 Člankom 26. stavkom 2. KStG-a utvrđuju se pravila u području posrednog odbitka:

„2. Ako društvo s neograničenom poreznom obvezom (matično društvo), najmanje dvanaest mjeseci prije datuma bilance stanja [...] izravno i neprekidno drži udjel od najmanje jedne desetine nominalnog kapitala u društvu kapitala s upravom i sjedištem izvan teritorijalne primjene ovog Zakona (društvo kćer) [...], matičnom društvu se na zahtjev može odobriti da od svojeg poreza na dobit koji je dužno platiti na dividende koje mu je isplatilo društvo kći odbije i porez na dobit potonjeg društva. Odbitak se odnosi na dio poreza koji odgovara njemačkom porezu na dobit koji je društvo kći platilo za financijsku godinu za koju je izvršila isplatu.” [neslužbeni prijevod]

22 Treće, Finanzamt je udio u kapitalu američkog društva kćeri uključio u domaću imovinu stalne poslovne jedinice, koja je oporeziva prema porezu na imovinu, te stoga društvu Saint-Gobain SA nije odobrio međunarodnu povlasticu povezanih društava koja je predviđena člankom 102. stavkom 2. BewG-a s obrazloženjem da je u skladu s tim zakonom ta povlastica ograničena samo na domaća društva kapitala.

23 Na temelju članka 102. stavka 2. BewG-a:

„2. Ako domaće društvo kapitala [...] u nominalnom kapitalu društva kapitala sa sjedištem i upravom izvan područja primjene ovog zakona (društvo kći) ima izravni udio od najmanje 10 %, taj se udio na zahtjev isključuje iz poslovne imovine društva, pod uvjetom da je taj udio postojao neprekidno najmanje dvanaest mjeseci prije predmetnog datuma bilance stanja [...]” [neslužbeni prijevod]

24 Društvo Saint-Gobain SA smatra da je isključenje njemačke stalne poslovne jedinice društva kapitala s poslovnim nastanom u Francuskoj iz navedenih povlastica (neizravni odbitak i međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu oslobođenja od poreza na dobit i poreza na imovinu) protivno člancima 52. i 58. Ugovora.

25 Finanzgericht (Financijski sud) utvrdio je da je odbijanje odobrenja povlastica njemačkoj stalnoj poslovnoj jedinici stranog društva kapitala u skladu s njemačkim pravom kako je bilo primjenjivo 1988. Međutim, smatrao je da bi posebno s obzirom na presudu od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska (270/83, Zb., str. 273., t. 18.), to odbijanje moglo predstavljati diskriminaciju koja je protivna članku 52. Ugovora.

26 Treba pojasniti da se nakon poreznog razdoblja 1994. nacionalni pravni okvir promijenio na temelju Standortssicherungsgesetzes od 13. rujna 1993. (Zakon o očuvanju i poboljšanju privlačnosti Savezne Republike Njemačke kao poslovnog okruženja, BGBl. I, str. 1569.), kojim su članak 8.b, stavak 4. i članak 26. stavak 7. uvršteni u KStG.

27 Člankom 8.b stavkom 4. KStG-a (Udjeli u stranim društvima) propisuje se:

„4. Dijelovi dobiti koje strano društvo isplaćuje s obzirom na udjele koje treba pripisati domaćoj stalnoj poslovnoj jedinici društva koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi ne uzima se u obzir prilikom izračuna prihoda koji treba pripisati domaćoj stalnoj poslovnoj jedinici, ako su, na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja [...], izuzeti u slučaju da društvo koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi podliježe neograničenoj poreznoj obvezi. [...] Ako izuzeće ili pogodnost ovisi o držanju udjela tijekom određenog najmanjeg razdoblja, udjel je tijekom tog razdoblja morao biti dio obrtnih sredstava domaće stalne poslovne jedinice.” [neslužbeni prijevod]

28 Člankom 26. stavkom 7. KStG-a, u verziji koja je stupila na snagu nakon kraja poreznog razdoblja 1994., kojim se posredni odbitak predviđen u članku 26. stavku 2. KStG-a proširuje na domaće stalne poslovne jedinice, propisuje se:

„Stavci 2. i 3. po analogiji se primjenjuju na dijelove dobiti koje domaća stalna poslovna jedinica društva koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi primi od stranog društva kćeri, ako su ispunjeni uvjeti utvrđeni u članku 8.b stavku 4. prvoj i trećoj rečenici.” [neslužbeni prijevod]

29 Kako proizlazi iz spisa glavnog postupka, zakonodavac je tu promjenu obrazložio na sljedeći način:

„Domaća stalna poslovna jedinica društva koje podliježe ograničenoj poreznoj obvezi time je izjednačena s domaćim društvom. Jednakim tretmanom stalne poslovne jedinice stranog društva i društva koje podliježe neograničenoj poreznoj obvezi uzima se u obzir

sloboda poslovnog nastana predviđena člankom 52. Ugovora o EEZ-u i isključuje se diskriminacija koja je zabranjena tim odredbama” [neslužbeni prijevod] (Bundesrats Drucksache 1/93, str. 40. i 41.).

- 30 Međutim, novo nacionalno zakonodavstvo stupilo je na snagu tek nakon poreznog razdoblja 1994. (članak 54. stavak 1. KStG-a u verziji koja se primjenjuje na temelju Zakona od 13. rujna 1993.) te se ne može uzeti u obzir u glavnom postupku.
- 31 Valja istaknuti i da Standortsicherungsgesetzom od 13. rujna 1993. nije izmijenjen članak 102. BewG-a o olakšici povezanih društava u području poreza na imovinu. Međutim, prema mišljenju Komisije kojem se na raspravi nitko nije usprotivio, porez na imovinu ne naplaćuje se od 1. siječnja 1997. zbog djelomične neustavnosti koju je Bundesverfassungsgericht (Savezni ustavni sud) utvrdio u svojoj odluci od 22. lipnja 1995. (2 BvL 37/91 BVerfGE 93, 121). Članak 102. BewG-a stavljen je izvan snage člankom 6. stavcima 14. i 15. Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreforma (Zakona o nastavku reforme poreza na dobit) od 29. listopada 1997. (BGBl. I, str. 2590.).
- 32 U tim je okolnostima Finanzgericht (Financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Je li spojivo s primjenjivim pravom Zajednice, posebno s člankom 52. u vezi s člankom 58. Ugovora o EZ-u, da se stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici ne odobri povlastica povezanih društava Schachtelprivileg [vrsta porezne olakšice s obzirom na prihode koji se isplaćuju između matičnih društava i društava kćeri] u pogledu dividendi na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog s trećom zemljom pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj?
2. Je li spojivo s primjenjivim pravom Zajednice, posebno s člankom 52. u vezi s člankom 58. Ugovora o EZ-u, da se porez naplaćen u trećoj zemlji na dobit društva sa sjedištem u toj zemlji, a koje je društvo kći stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici, ne odbija od njemačkog poreza na dobit pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj?
3. Je li spojivo s primjenjivim pravom Zajednice, posebno s člankom 52. u vezi s člankom 58. Ugovora o EZ-u, da se stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici ne odobri povlastica povezanih društava Schachtelprivileg pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj?”
- 33 Tim trima pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li člancima 52. i 58. Ugovora protivno da se stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici (u daljnjem tekstu: nerezidentno društvo) odobre sljedeće porezne pogodnosti pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj:

– oslobođenje od poreza na dobit za dividende koje su isplatila društva s poslovnim nastanom u trećoj zemlji (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza

na dobit), predviđeno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim s trećom zemljom,

– odbitak od njemačkog poreza na dobit, poreza na dobit koji je naplaćen u državi koja nije Savezna Republika Njemačka u pogledu dobiti društva kćeri s poslovnim nastanom u toj državi, koji je predviđen nacionalnim zakonodavstvom i

– oslobođenje od poreza na imovinu za sudjelovanje u društvima s poslovnim nastanom u trećim zemljama (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza na imovinu), koje je isto tako predviđeno nacionalnim zakonodavstvom.

- 34 Prvo valja podsjetiti da u skladu s ustaljenom sudskom praksom članak 52. Ugovora predstavlja temeljnu odredbu koja se u državama članicama izravno primjenjuje od kraja prijelaznog razdoblja (vidjeti osobito presudu od 28. travnja 1977., Thieffry, 71/76, Zb., str. 765.; gore navedenu presudu Komisija/Francuska, t. 13., i presudu od 29. travnja 1999., Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb., str. I-2651., t. 22.).
- 35 Sloboda poslovnog nastana, koja je člankom 52. Ugovora dodijeljena državljanima država članica Zajednice i koja im daje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlenim osobama te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima, pod istim uvjetima koji su u zakonodavstvu države članice određeni za njezine vlastite državljanke, u skladu s člankom 58. Ugovora podrazumijeva 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 djelatnost u dotičnoj državi članici putem podružnice ili zastupništva (vidjeti presudu od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, Zb., str. I-4695., t. 20. i navedenu sudsku praksu). Tim se odredbama državljanima Zajednice koji su ostvarili svoje pravo na slobodu poslovnog nastana te njima pripojenim društvima u državi članici domaćinu jamči jednaki tretman kao državljanima te države članice.
- 36 U pogledu društava važno je istaknuti da njihovo sjedište u gore navedenom smislu služi za određivanje, poput državljanstva fizičkih osoba, njihove povezanosti s pravnim poretkom određene države članice (vidjeti gore navedenu presudu ICI, t. 20., i navedenu sudsku praksu).
- 37 Spornom praksom u glavnom postupku nerezidentnom društvu kapitala, koje u Njemačkoj upravlja podružnicom preko koje drži udjele u društvima s poslovnim nastanom u državama koje nisu Savezna Republika Njemačka i preko kojih prima dividende na temelju tih udjela, nisu odobrene određene pogodnosti koje su društvima koja u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi odobrene na temelju nacionalnog poreznog zakonodavstva ili na temelju dvostranih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su sklopljeni s trećim zemljama.
- 38 U tom pogledu valja pojasniti da se u skladu s njemačkim pravom društva koja u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi smatraju poreznim rezidentima u Njemačkoj, to jest društvima koja imaju sjedište ili upravu u Njemačkoj (članak 1. KStG-a). Odbijanje odobrenja pogodnosti, koje je predmet u glavnom postupku, stoga se prije svega odnosi na nerezidentna društva u Njemačkoj, a temelji se na kriteriju sjedišta kojim se određuje u skladu s kojim poreznim režimom treba oporezivati udjele u društvima

kapitala s poslovnim nastanom u državama koje nisu Savezna Republika Njemačka i dividende na temelju tih udjela.

- 39 Nije sporno da su porezne pogodnosti koje predstavljaju povlastice povezanih društava u pogledu poreza na dobit i posredni odbitak za njihove korisnike porezno rasterećenje, te su stoga stalne poslovne jedinice sa sjedištem u drugoj državi članici (u daljnjem tekstu: nerezidentna društva) koje te pogodnosti ne mogu iskoristiti, u usporedbi s rezidentnim društvima i uključujući njemačka društva kćeri nerezidentnih društava, u nepovoljnijem položaju.
- 40 Međutim, što se tiče poreza na imovinu njemačka vlada tvrdi da stalna poslovna jedinica nerezidentnog društva kojoj nije odobrena povlastica povezanih društava u usporedbi s rezidentnim društvom kćeri nerezidentnog društva koje je korisnik te povlastice nije u nepovoljnijem položaju jer je porezno opterećenje nerezidentnog društva (matično ili vladajuće društvo) jednako, neovisno o tome drže li se udjeli preko stalne poslovne jedinice ili društva kćeri. S jedne strane, u imovinu stalne poslovne jedinice uključen je udjel u stranom društvu nižeg ranga te se stoga oporezuje kao imovina vladajućeg društva. S druge strane, ako se udjel u stranom društvu nižeg ranga isključi iz imovine društva kćeri na temelju međunarodne povlastice povezanih društava, imovina nerezidentnog matičnog društva uključivat će vrijednost njezina udjela u društvu kćeri u Njemačkoj, koje se vrednuje uzimajući u obzir vrijednost udjela koje ono samo drži u društvu nižeg ranga, u skladu s člankom 121. stavkom 2. točkom 4. BewG-a koje je na snazi u vrijeme nastanka okolnosti iz glavnog postupka. Stoga se udjel koji njemačko društvo kći drži u stranom društvu nižeg ranga isto tako oporezuje kao imovina nerezidentnog matičnog društva u Njemačkoj.
- 41 Međutim, društvo Saint-Gobain ZN objasnilo je, bez da je to netko pobijao, da u njegovom slučaju članak 121. stavak 2. točka 4. BewG-a nije primijenjen na temelju članka 19. Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji su 21. srpnja 1959. sklopile Savezna Republika Njemačka i Francuska Republika (JORF od 8. studenoga 1961., str. 10230., izmijenjen 9. lipnja 1969., JORF od 22. studenoga 1970., str. 10725.), u skladu s kojim se udjel njemačkog društva kćeri u stranom društvu nižeg ranga ne oporezuje kod nerezidentnog matičnog društva u Njemačkoj. Stoga je zbog nacionalnih pravila kojima se uređuje odobravanje povlastice povezanih društava u pogledu poreza na imovinu nastalo različito porezno opterećenje stalne poslovne jedinice i društva kćeri stranog društva.
- 42 S tim u vezi, sud koji je uputio zahtjev treba u okviru spora o kojem odlučuje utvrditi stavljaju li se odbijanjem odobrenja povlastice povezanih društava u pogledu poreza na imovinu stalne poslovne jedinice francuskih društava u nepovoljniji položaj u usporedbi s položajem njemačkih društava kćeri francuskih društava.
- 43 Ako se u tim okolnostima stalnim poslovnim jedinicama nerezidentnih društava koje se nalaze u Njemačkoj ne odobre porezne pogodnosti koje su predmet u glavnom postupku, uzajamno držanje udjela u povezanim društvima preko njemačkih društava kćeri za ta društva postaje manje privlačno jer se u skladu s njemačkim pravom i ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predmetne porezne pogodnosti mogu odobriti samo njemačkim društvima kćerima koja, kao pravne osobe, podliježu neograničenoj poreznoj obvezi, čime se ograničuje sloboda odabira najprimjerenijeg pravnog oblika za

obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici koja je gospodarskim subjektima izričito dodijeljena člankom 52. prvim stavkom drugom rečenicom Ugovora.

- 44 Različiti tretman podružnica nerezidentnih društava i ograničenje slobodnog odabira pravnog oblika poslovne jedinice stoga treba smatrati jednom te istom povredom članka 52. i 58. Ugovora.
- 45 Stoga se postavlja pitanje može li se taj različiti tretman opravdati s obzirom na odredbe Ugovora o slobodi poslovnog nastana.
- 46 Njemačka vlada tvrdi da u području izravnog oporezivanja položaji rezidentnih društava i nerezidentnih društava u načelu nisu usporedivi.
- 47 Naime, stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava u Njemačkoj nalaze se u objektivno drukčijem položaju od rezidentnih društava u Njemačkoj. Zbog prihoda koje primaju preko svojih podružnica u Njemačkoj, i njihovog udjela u imovini tih podružnica, nerezidentna društva u Njemačkoj podliježu ograničenoj poreznoj obvezi, dok rezidentna društva u Njemačkoj podliježu neograničenoj poreznoj obvezi.
- 48 U tom pogledu treba utvrditi da, s obzirom na oporezivost dividendi koje se u Njemačkoj primaju iz udjela u stranim društvima kćerima i društvima unukama i s obzirom na oporezivost tih udjela, treba utvrditi da se nerezidentna društva sa stalnom poslovnom jedinicom u Njemačkoj i rezidentna društva u Njemačkoj nalaze u objektivno usporedivom položaju. S jedne strane, primanje dividendi u Njemačkoj je oporezivo, bez obzira na to je li primatelj rezidentno društvo ili nerezidentno društvo jer potonje društvo prima dividende preko stalne poslovne jedinice koja se nalazi u Njemačkoj. S druge strane, udjeli u stranim društvima kćerima i društvima nižeg ranga u Njemačkoj su oporezivi, bez obzira na to drži li ih rezidentno društvo ili nerezidentno društvo jer potonje društvo drži te udjele u stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj.
- 49 Položaji rezidentnih društava i nerezidentnih društava tim su više usporedivi jer se različiti tretman u stvarnosti pojavljuje tek na razini dodjele predmetnih poreznih pogodnosti, kojima se rezidentnim društvima omogućuje da od poreza na dobit odbiju porez plaćen u inozemstvu na dividende od udjela u stranim društvima ili da te dividende ili udjele isključe iz svojeg dohotka i iz svojeg ukupnog kapitala koji su oporezivi u Njemačkoj. Posljedica odbijanja odobrenja tih pogodnosti nerezidentnim društvima koja u Njemačkoj imaju stalnu poslovnu jedinicu jest da njihova porezna obveza, u teoriji ograničena na „nacionalni” dohodak i imovinu, u stvarnosti obuhvaća i dividende iz stranih izvora i udjele u stranim društvima kapitala. Za predmetna pitanja razlika između ograničene i neograničene porezne obveze doista nije relevantna jer ukupni dohodak i kapital ne uključuju dividende primljene od stranih društava ili udjela u stranim društvima zbog odobrenja predmetne porezne pogodnosti, na koju porezni obveznici s ograničenom poreznom obvezom nemaju pravo.
- 50 Njemačka vlada tvrdi i da je odluka da se nerezidentnim društvima koja u Njemačkoj imaju stalnu poslovnu jedinicu ne odobre određene porezne pogodnosti odobrene rezidentnim društvima opravdana potrebom za sprječavanje smanjenja prihoda koji bi nastao jer njemačka porezna tijela ne bi mogla nadomjestiti smanjenje prihoda zbog odobrenja predmetnih poreznih pogodnosti oporezivanjem dividendi koje isplaćuju nerezidentna društva kapitala sa stalnom poslovnom jedinicom u Njemačkoj. U tom

pogledu njemačka vlada objašnjava da iako država članica gubitak prihoda zbog odobrenja predmetnih poreznih pogodnosti može djelomično nadomjestiti oporezivanjem dividendi pri njihovoj isplati od strane matičnog društva (Kapitalertragsteuer, porez po odbitku od dohotka od kapitala, i Aktionärsteuer, porez na dionice), država koja odobri te porezne pogodnosti stalnoj poslovnoj jedinici stranog društva kapitala ne sudjeluje u takvom nadoknađivanju jer ne sudjeluje u oporezivanju dobiti stranog društva kapitala.

- 51 S tim u vezi valja istaknuti da smanjenje prihoda zbog nemogućnosti djelomične nadoknade smanjenja poreznih prihoda zbog odobrenja različitih poreznih pogodnosti stranim društvima sa stalnom poslovnom jedinicom u Njemačkoj nije jedan od razloga koji su navedeni u članku 56. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 46. UEZ-a) i ne može ga se smatrati jednim od glavnih razloga od općeg interesa kojim bi se mogao opravdati nejednaki tretman koji je u načelu nespojiv s člankom 52. Ugovora (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu ICI, t. 28.).
- 52 Prema mišljenju njemačke vlade to se odbijanje može opravdati i pogodnošću koju stalne poslovne jedinice imaju u usporedbi s rezidentnim društvima kćerima u pogledu prijenosa dobiti na nerezidentno vladajuće ili matično društvo.
- 53 Njemačka vlada tvrdi da budući da stalne poslovne jedinice nemaju vlastitu pravnu osobnost, svoju dobit ne mogu prebaciti na vladajuće društvo u obliku dividendi, kao što to mogu učiniti samostalna društva kćeri. Njihova se dobit izravno pripisuje nerezidentnom vladajućem poduzeću koje u pogledu te dobiti u Njemačkoj podliježe samo ograničenoj poreznoj obvezi. Kako je istaknula i portugalska vlada, za razliku od isplate dobiti društva kćeri njegovom matičnom društvu, repatrijacija dobiti od strane stalne poslovne jedinice na njezino sjedište ne omogućuje da se u Njemačkoj na tu repatrijaciju naplaćuje porez po odbitku. Stoga se dobit koju je stalna poslovna jedinica prenijela na vladajuće društvo ne uzima u obzir. To vrijedi i za eventualne kasnije isplate nerezidentnog vladajućeg društva, dok se u slučaju rezidentnih društava dobit i dalje oporezuje u slučaju isplate dividendi dioničarima.
- 54 U tom smislu valja utvrditi da se različiti porezni tretman rezidentnih društava i podružnica ne može opravdati drugim pogodnostima koje podružnice imaju u usporedbi s rezidentnim društvima i kojima se, prema mišljenju njemačke vlade, nadoknađuje nepovoljniji položaj jer im nisu odobrene predmetne porezne pogodnosti. Čak i da takve pogodnosti postoje, one ne mogu opravdati povredu obveze utvrđene u članku 52. Ugovora u skladu s kojom se u pogledu predmetnih poreznih pogodnosti treba odobriti nacionalni tretman (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Komisija/Francuska, t. 21.).
- 55 Naposljetku, kako bi opravdala svoju odluku o odbijanju predmetnih poreznih pogodnosti, njemačka vlada poziva se na činjenicu da sklapanje bilateralnih ugovora s trećim zemljama nije u području nadležnosti Zajednice. Oporezivanje dohotka i imovine u nadležnosti je država članica koje su stoga slobodne sklapati bilateralne ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s trećim zemljama. Budući da to područje nije usklađeno na razini Zajednice, pitanje treba li stalnim poslovnim jedinicama na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja s trećom zemljom odobriti međunarodnu povlasticu povezanih društava nije uređeno pravom Zajednice. Proširenje poreznih pogodnosti predviđenih u ugovorima sklopljenima s trećim zemljama na druge situacije ne bi bilo spojivo s podjelom nadležnosti koja proizlazi iz prava Zajednice.

- 56 Švedska vlada dodala je da se ugovori o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja temelje na načelu reciprociteta te da bi se ravnoteža svojstvena tim ugovorima narušila ako bi se korist od njihovih odredbi proširila na društva s poslovnim nastanom u državama članicama koje nisu stranke tih ugovora.
- 57 U tom smislu prvo valja pojasniti da su u izostanku mjera Zajednice u pogledu objedinjavanja ili usklađivanja, posebno u skladu s člankom 220. drugom alinejom Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 293. druga alineja UEZ-a) države članice i dalje nadležne za određivanje kriterija za oporezivanje dohotka i imovine u cilju ukidanja dvostrukog oporezivanja, među ostalim, na temelju međunarodnih ugovora. U tom kontekstu države članice su u okviru bilateralnih ugovora sklopljenih u cilju izbjegavanja dvostrukog oporezivanja slobodne odrediti povezujuće čimbenike za međusobnu razdiobu poreznih ovlasti (vidjeti u tom smislu presudu od 12. svibnja 1998., Gilly, C-336/96, Zb., str. I-2793., t. 24. i 30.).
- 58 Međutim, što se tiče izvršavanja tako dodijeljenih poreznih ovlasti države članice ne smiju zanemariti pravila Zajednice. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, iako je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, one ipak svoje porezne ovlasti moraju izvršavati u skladu s pravom Zajednice (vidjeti prethodno navedenu presudu ICI, t. 19., i tamo navedenu sudsku praksu).
- 59 U slučaju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između države članice i treće zemlje, načelom nacionalnog tretmana od države članice koja je stranka tog ugovora zahtijeva se da stalnim poslovnim jedinicama nerezidentnih društava odobri pogodnosti predviđene u tom ugovoru pod istim uvjetima koji se primjenjuju na rezidentna društva.
- 60 Kako je nezavisni odvjetnik naveo u točki 81. svojeg Mišljenja, obveze koje su pravom Zajednice određene Saveznoj Republici Njemačkoj ni na koji način ne utječu na obveze koje proizlaze iz njezinih ugovora sa Sjedinjenim Američkim Državama i Švicarskom Konfederacijom. Ravnoteža i reciprocitet ugovora koje je Savezna Republika Njemačka sklopila s te dvije zemlje ne bi bili ugroženi jednostranim proširenjem područja primjene, od strane Savezne Republike Njemačke, za korisnike porezne pogodnosti u Njemačkoj, koja je predviđena tim ugovorima, u ovom slučaju međunarodne povlastice povezanih društava, jer se tim proširenjem ni na koji način ne bi utjecalo na prava trećih zemalja koje su stranke ugovora niti bi im se uvela bilo kakva nova obveza.
- 61 Osim toga, njemački zakonodavac nije smatrao da je odredbama ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenih s trećim zemljama protivno jednostrano odricanje Savezne Republike Njemačke od oporezivanja dividendi od udjela u stranim društvima jer je donošenjem Standortsicherungsgesetzta od 13. rujna 1993. jednostrano proširio pogodnosti u pogledu poreza na dobit društava na stalne poslovne jedinice nerezidentnih društava i time uklonio različiti porezni tretman društava sa sjedištem ili upravom u Njemačkoj.
- 62 Švedska vlada je u svojim pisanim očitovanjima tvrdila da u određenim iznimnim slučajevima proširenje područja primjene bilateralnih ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja može dovesti do toga da se porezi uopće ne naplate.

- 63 Kako je nezavisni odvjetnik naveo u točki 88. svojeg Mišljenja, taj argument nije relevantan za predmet u glavnom postupku jer nitko nije tvrdio da postoji rizik da se dobit ne bi oporezivala ni u jednoj zemlji.
- 64 Stoga sudu koji je uputio zahtjev valja odgovoriti da je člancima 52. i 58. Ugovora protivno da se stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici odobre sljedeće porezne pogodnosti pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj:
- oslobođenje od poreza na dobit za dividende koje su isplatila društva s poslovnim nastanom u trećoj zemlji (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza na dobit), predviđeno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim s trećom zemljom,
 - odbitak, od njemačkog poreza na dobit, poreza na dobit koji je naplaćen u državi koja nije Savezna Republika Njemačka u pogledu dobiti društva kćeri s poslovnim nastanom u toj državi, koji je predviđen nacionalnim zakonodavstvom i
 - oslobođenje od poreza na imovinu za sudjelovanje u društvima s poslovnim nastanom u trećim zemljama (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza na imovinu), koje je isto tako predviđeno nacionalnim zakonodavstvom.

Troškovi

- 65 Troškovi njemačke, portugalske i švedske vlade te Komisije, koje su Sudu podnijele očitovanja, ne naknađuju se. 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.

Slijedom navedenog,

SUD,

odlučujući o pitanjima koja je rješenjem od 30. lipnja 1997. uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu), odlučuje:

Članku 52. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 43. UEZ-a) i članku 58. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 48. UEZ-a) protivno je da se stalnoj poslovnoj jedinici koja se nalazi u Njemačkoj i kojom upravlja društvo kapitala sa sjedištem u drugoj državi članici odobre sljedeće porezne pogodnosti pod jednakim uvjetima kao društvima kapitala sa sjedištem u Njemačkoj:

- **oslobođenje od poreza na dobit za dividende koje su isplatila društva s poslovnim nastanom u trećoj zemlji (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza na dobit), predviđeno ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim s trećom zemljom,**
- **odbitak, od njemačkog poreza na dobit, poreza na dobit koji je naplaćen u državi koja nije Savezna Republika Njemačka u pogledu dobiti društva kćeri**

s poslovnim nastanom u toj državi, koji je predviđen nacionalnim zakonodavstvom i

- **oslobođenje od poreza na imovinu za sudjelovanje u društvima s poslovnim nastanom u trećim zemljama (međunarodna povlastica povezanih društava u pogledu poreza na imovinu), koje je isto tako predviđeno nacionalnim zakonodavstvom.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourggu 21. rujna 1999.

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački

RADNI PRIJEVOD