

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

8. ožujka 2001.(*)

„Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Predujem poreza na dobit koju društvo kći isplaćuje matičnom društvu – Matično društvo sa sjedištem u drugoj državi članici – Povreda prava Zajednice – Tužba za povrat ili tužba za naknadu štete – Kamate”

U spojenim predmetima C-397/98 i C-410/98,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), koji je Sudu uputio High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), u postupku

Metallgesellschaft Ltd i drugi (C-397/98),

Hoechst AG,

Hoechst UK Ltd (C-410/98)

i

Commissioners of Inland Revenue,

H. M. Attorney General,

o tumačenju članaka 6. i 52. Ugovora o EZ-u (koji su nakon izmjene postali članak 12. UEZ-a i članak 43. UEZ-a), članka 58. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 48. UEZ-a) i/ili članka 73.b Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 56. UEZ-a),

SUD (peto vijeće),

u sastavu: A. La Pergola, predsjednik vijeća, M. Wathelet (izvjestitelj), D. A. O. Edward, P. Jann i L. Sevón, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Fennelly,

tajnik: L. Hewlett, administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Metallgesellschaft Ltd i druge, J. Gardiner, *QC*, i F. Fitzpatrick, *barrister*, koje su ovlastili Slaughter and May, *solicitors*,
- za Hoechst AG i Hoechst UK Ltd, M. Barnes, *QC*, kojeg su ovlastili Slaughter and May, *solicitors*,

- za vladu Ujedinjene Kraljevine, J. E. Collins, u svojstvu agenta, D. Wyatt, QC, i R. Singh, *barrister*,
- za nizozemsku vladu, M. A. Fierstra, u svojstvu agenta,
- za finsku vladu, H. Rotkirch i T. Pynnä, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, R. Lyal, H. Michard i M. Patakia, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja društva Metallgesellschaft Ltd i dr., koje su zastupali J. Gardiner i F. Fitzpatrick; društava Hoechst AG i Hoechst UK Ltd, koja je zastupao M. Barnes; vlade Ujedinjene Kraljevine, koju su zastupali G. Amodeo, u svojstvu agenta, i D. Wyatt; njemačke vlade, koju je zastupala B. Muttelsee-Schön, u svojstvu agenta; francuske vlade, koju je zastupao S. Seam, u svojstvu agenta; nizozemske vlade, koju je zastupao M. Fierstra; i Komisije, koju su zastupali R. Lyal i H. Michard, na raspravi održanoj 25. svibnja 2000.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 12. rujna 2000.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Dvama rješenjima od 2. listopada 1998., koje je tajništvo Suda zaprimilo 6. studenoga 1998. (C-397/98) odnosno 17. studenoga 1998. (C-410/98), High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*), uputio je Sudu, na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 234. UEZ-a), zahtjev za prethodnu odluku o pet pitanja koja se odnose na tumačenje članaka 6. i 52. Ugovora o EZ-u (koji su nakon izmjene postali članak 12. UEZ-a odnosno članak 43. UEZ-a), članka 58. Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 48. UEZ-a) i/ili članka 73.b Ugovora o EZ-u (koji je postao članak 56. UEZ-a).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru sporova između, s jedne strane, u predmetu C-397/98, društava Metallgesellschaft Ltd, Metallgesellschaft AG, Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG i The Metal and Commodity Company Ltd (u daljnjem tekstu: Metallgesellschaft i dr.), a u predmetu C-410/98 društava Hoechst AG i Hoechst UK Ltd (u daljnjem tekstu: Hoechst) te, s druge strane, Commissioners of Inland Revenue, a tiče se obveze rezidentnih društava u Ujedinjenoj Kraljevini da plaćaju predujam poreza na dobit za dividende koje isplaćuju matičnim društvima.

Nacionalni pravni okvir

3 Na temelju odredaba iz dijela I. Income and Corporation Taxes Acta) iz 1998. (Zakon o porezu na dohodak i na dobit, u daljnjem tekstu: ICTA), dobit koju tijekom obračunskog razdoblja ostvari rezidentno društvo u Ujedinjenoj Kraljevini ili društvo koje nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, ali posluje ondje preko podružnice ili agencije, podliježe obvezi plaćanja poreza na dobit (engl. *corporation tax*).

4 U skladu s člankom 12. ICTA-e, obračunsko razdoblje uobičajeno traje 12 mjeseci. Za obračunska razdoblja koja su završila prije 1. listopada 1993. porez na dobit dospijevao je na naplatu ili devet mjeseci nakon završetka obračunskog razdoblja ili jedan mjesec nakon izdavanja poreznog rješenja koje se odnosi na to obračunsko razdoblje, po izboru poreznog obveznika. Za obračunska razdoblja koja su završila nakon 1. listopada 1993. porez na dobit dopijeva na naplatu devet mjeseci i jedan dan nakon završetka obračunskog razdoblja.

Predujam poreza na dobit (engl. advance corporation tax)

5 Člankom 14. ICTA-e propisuje se da je društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini koje izvršava određene isplate, kao što je isplata dividendi svojim dioničarima, obvezno platiti predujam poreza na dobit (engl. *advance corporation tax*, u daljnjem tekstu: ACT), koji se obračunava na temelju iznosa koji odgovara iznosu ili vrijednosti izvršene isplate.

6 Valja istaknuti da ACT nije iznos koji se odbija od dividende, koja se plaća u cijelosti, nego je to porez na dobit koji snosi društvo koje isplaćuje dividende i koji se plaća unaprijed te se odbija od glavnog poreza na dobit (engl. *mainstream corporation tax*, u daljnjem tekstu: MCT), koji se plaća za svako obračunsko razdoblje.

7 Trgovačka su društva obvezna, u načelu svakog tromjesečja, podnijeti prijavu u kojoj je prikazan iznos svih izvršenih isplata tijekom tog razdoblja i iznos ACT-a koji treba platiti. ACT za određenu isplatu mora se platiti u roku od 14 dana od završetka tromjesečja u kojem je ta isplata izvršena.

8 U skladu s člancima 239. i 240. ICTA-e, ACT koji društvo plaća za isplatu izvršenu u određenom obračunskom razdoblju mora se u načelu, uz pridržavanje prava tog društva na odricanje, ili prebiti s iznosom MCT-a koji to društvo mora platiti za to obračunsko razdoblje ili prebaciti na društva kćeri tog društva koja ga mogu prebiti s iznosom vlastite obveze MCT-a. Ako društvo ne treba platiti porez na dobit za dotično obračunsko razdoblje (zato što je, na primjer, iznos njegove dobiti nedovoljan), ono može prebiti ACT s porezom na dobit koji treba platiti za sljedeća obračunska razdoblja ili prenijeti to prebijanje na prethodna obračunska razdoblja.

9 Dok MCT dopijeva na naplatu devet mjeseci ili devet mjeseci i jedan dan nakon završetka obračunskog razdoblja, ovisno o tome je li to razdoblje završilo prije ili poslije 1. listopada 1993., ACT se mora platiti u roku od 14 dana od završetka tromjesečja u kojem je izvršena isplata. Slijedom toga, ACT se uvijek plaća prije no što MCT – s kojim se općenito može prebiti – dopijeva na naplatu. Sud koji je uputio zahtjev ističe da je stoga učinak za društvo koje isplaćuje dividende takav da ono unaprijed plaća porez na dobit za isplaćene dividende, i to za razdoblje od osam i pol mjeseci (u slučaju kada je isplata izvršena posljednjeg dana obračunskog razdoblja) do jedne godine i pet i pol mjeseci (kada je isplata izvršena prvog dana obračunskog razdoblja).

10 S obzirom na to da se ACT može prebiti s dobiti sljedećih obračunskih razdoblja, sud koji je uputio zahtjev primjećuje da bi se, ako za dotično razdoblje ne treba platiti MCT, predujam u tom slučaju platio za dulje razdoblje pa čak, u određenim okolnostima, i za neodređeno razdoblje.

Odbitak od poreza (porezni kredit od engl. tax credit)

11 Društvo koje je rezident Ujedinjene Kraljevine nema obvezu plaćanja poreza na dobit za dividende koje prima od drugog društva rezidenta Ujedinjene Kraljevine (članak 208. ICTA-e). U skladu s time, svaka isplata dividenda podložna plaćanju ACT-a koju jedno rezidentno društvo izvrši u korist drugog rezidentnog društva čini osnovu za odbitak od poreza za društvo koje prima dividende (članak 231. stavak 1. ICTA-e).

12 Taj odbitak od poreza jednak je iznosu ACT-a koji društvo koje isplaćuje dividende plaća za tu isplatu dividenda (članak 231. stavak 1. ICTA-e).

13 Ako društvo koje je rezident Ujedinjene Kraljevine primi dividende od svog rezidentnog društva kćeri, zbog čega ima pravo na odbitak od poreza, matično društvo može oduzeti iznos ACT-a koji plaća društvo kći od iznosa ACT-a koje ono samo mora platiti prilikom izvršavanja isplata vlastitim dioničarima, tako da ono na kraju plaća ACT samo na razliku.

14 Ako rezidentno društvo u Ujedinjenoj Kraljevini koje je u potpunosti oslobođeno plaćanja MCT-a primi dividendu od rezidentnog društva kćeri na koju je plaćen ACT, ono ima pravo na povrat iznosa jednakog iznosu odbitka od poreza (članak 231. stavak 2. ICTA-e).

15 Društva koja nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine i ne posluju ondje putem podružnice ili agencije nemaju obvezu plaćanja poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini. Međutim, ona su u Ujedinjenoj Kraljevini u načelu obveznici poreza na dohodak (engl. *income tax*), koji se plaća na dohodak čije je podrijetlo u toj državi članici, uključujući dividende koje im isplaćuju njihova rezidentna društva kćeri.

16 No u skladu s člankom 233. stavkom 1. ICTA-e, budući da nerezidentno matično društvo u načelu nema pravo na odbitak od poreza osim ako odgovarajuća odredba u tom smislu proizlazi iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenog između Ujedinjene Kraljevine i države u kojoj je to društvo rezidentno, to društvo nije obveznik poreza na dohodak u Ujedinjenoj Kraljevini za dividende koje isplaćuju njegova rezidentna društva kćeri.

17 Suprotno tomu, ako nerezidentno matično društvo ima pravo na odbitak od poreza u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim između Ujedinjene Kraljevine i države u kojoj je to društvo rezidentno, ono je obveznik poreza na dohodak u Ujedinjenoj Kraljevini za dividende koje primi od svojih rezidentnih društava kćeri.

18 Ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, koji je sklopljen između Ujedinjene Kraljevine i Savezne Republike Njemačke 26. studenoga 1964., kako je izmijenjen 23. ožujka 1970., društvima rezidentnim u Njemačkoj koja u Ujedinjenoj Kraljevini imaju

dionice u društvima rezidentnim u Ujedinjenoj Kraljevini i od njih primaju dividende ne pruža se pravo na odbitak od poreza.

- 19 Slijedom toga, matično društvo sa sjedištem u Njemačkoj koje od društva kćeri rezidentnog u Ujedinjenoj Kraljevini prima raspodijeljenu dobit na koju se plaća ACT nema pravo na odbitak od poreza u Ujedinjenoj Kraljevini koji odgovara plaćenom ACT-u te, u skladu s poreznim zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine, nije obveznik poreza u Ujedinjenoj Kraljevini za dividende koje prima od društva kćeri rezidentnog u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 20 Ako nerezidentno matično društvo ima pravo na odbitak od poreza u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim između Ujedinjene Kraljevine i države u kojoj je to društvo rezidentno, to društvo može postaviti zahtjev za prebijanje tog odbitka s porezom na dohodak koji je u tom slučaju obvezno plaćati u Ujedinjenoj Kraljevini za dividende koje prima od rezidentnog društva kćeri te, ako iznos odbitka od poreza premašuje iznos poreza, ono može zatražiti povrat te razlike. Ako se njegov zahtjev odbije, društvo može uložiti žalbu tijelima Special Commissioners ili General Commissioners te potom, ako je potrebno, High Courtu (Visoki sud).

Mogućnost grupnog oporezivanja (engl. group income election)

- 21 U skladu s člankom 247. ICTA-e, dva rezidentna društva u Ujedinjenoj Kraljevini, od kojih je jedno vlasnik najmanje 51 % drugog, mogu odabrati mogućnost grupnog oporezivanja.
- 22 Ako se odluče za tu mogućnost, društvo kći ne plaća ACT na dividende koje isplaćuje matičnom društvu, osim ako objavi kako ne želi da se ta odluka primjenjuje na određenu isplatu dividenda.
- 23 Zahtjev za grupno oporezivanje mora se podnijeti poreznom inspektoru (engl. *Inspector of Taxes*). Ako zahtjev bude odbijen, društvo koje ga je podnijelo može uložiti žalbu protiv te odluke tijelima Special Commissioners ili General Commissioners te potom, ovisno o slučaju, i žalbu High Courtu (Visoki sud) u vezi s primjenom prava.
- 24 Ako društvo kći koje je rezident Ujedinjene Kraljevine isplaćuje dividendu u sklopu sustava grupnog oporezivanja matičnom društvu koje je također rezident Ujedinjene Kraljevine, društvo kći nema obvezu plaćanja ACT-a, a matično društvo nema pravo na odbitak od poreza. Grupacija društava ne može se istodobno za istu dividendu koristiti i mogućnošću grupnog oporezivanja i mogućnošću odbitka od poreza.
- 25 Valja pojasniti da je ACT ukinut člankom 31. Finance Acta (Zakon o financijama) iz 1998., s učinkom od 6. travnja 1999. Zakonske odredbe opisane u točkama 5. do 24. ove presude bile su na snazi prije tog datuma.

Činjenice u glavnom postupku

- 26 U predmetu C-397/98 društva Metallgesellschaft Ltd i The Metal and Commodity Company Ltd, koja su rezidenti Ujedinjene Kraljevine, isplatila su dividende svojim matičnim društvima, Metallgesellschaft AG odnosno Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, koja imaju sjedište u Njemačkoj, te su stoga imala obvezu platiti

ACT. Navedena dva društva kćeri potom su mogla taj ACT prebiti sa svojom obvezom MCT-a.

- 27 Metallgesellschaft i drugi pokrenuli su pred High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*) protiv Commissioners of Inland Revenue postupak u kojem su zatražili da se presudi da su pretrpjeli gubitak zbog činjenice da je za isplatu dividenda društava kćeri matičnim društvima postojala obveza plaćanja ACT-a. Glavni se postupak odnosi na iznose ACT-a koje je između 16. travnja 1974. i 1. studenoga 1995. platio Metallgesellschaft Ltd, a između 11. travnja 1991. i 13. listopada 1995. The Metal and Commodity Company Ltd.
28. U predmetu C-410/98 društvo Hoechst UK Ltd, koje je rezident Ujedinjene Kraljevine, isplatilo je dividende matičnom društvu Hoechst AG, koje ima sjedište u Njemačkoj, i platilo ACT koji se na te dividende plaća u Ujedinjenoj Kraljevini. Nakon toga moglo je prebiti taj ACT sa svojom obvezom MCT-a.
- 29 I Hoechst je pred High Courtom (Visoki sud) protiv Commissioners of Inland Revenue pokrenuo postupak u kojem je zatražio da se presudi da je pretrpio gubitak zbog činjenice da je za isplatu dividenda društva Hoechst UK Ltd društvu Hoechst AG između 16. siječnja 1989. i 26. travnja 1994. postojala obveza plaćanja ACT-a. Glavni se postupak odnosi na iznose ACT-a plaćene između 14. travnja 1989. i 13. srpnja 1994.
- 30 U svim predmetima u glavnom postupku matična društva tvrde da je, budući da ona i njihova društva kćeri nisu mogla odabrati mogućnost grupnog oporezivanja, koje bi omogućilo društvima kćerima da izbjegnu plaćanje ACT-a, tim društvima kćerima nanesena šteta narušavanjem likvidnosti, što se nije dogodilo društvima kćerima matičnih društava rezidentnih u Ujedinjenoj Kraljevini. Odabравši mogućnost grupnog oporezivanja potonja su društva mogla do datuma dospijeca MCT-a zadržati iznose koje bi inače, u obliku ACT-a, morala platiti za isplatu dividenda matičnim društvima. Prema njihovom mišljenju ta šteta predstavlja neizravnu diskriminaciju na temelju državljanstva, koja je protivna Ugovoru o EZ-u.
- 31 Metallgesellschaft AG i Metallgesellschaft Handel & Beteiligungen AG, u predmetu C-397/98, podredno tvrde da bi trebali primiti odbitak od poreza koji barem djelomično odgovara ACT-u koji su platila njihova rezidentna društva kćeri, po uzoru na odbitak koji se odobrava matičnim društvima rezidentnim u Ujedinjenoj Kraljevini ili matičnim društvima koja nisu rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, ali imaju pravo na odbitak od poreza u skladu s ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.
- 32 U predmetu C-410/98, u slučaju da Sud odluči da Hoechst UK Ltd nema pravo na povrat nastalih kamata za plaćeni ACT, Hoechst AG podredno traži da mu se plati odbitak od poreza koji odgovara tom ACT-u ili iznos koji odgovara odbitku koji bi primilo matično društvo rezidentno u Nizozemskoj. Prema tvrdnji društva Hoechst AG, činjenica da se poreznim zakonodavstvom Ujedinjene Kraljevine matičnim društvima koja nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine odobrava odbitak od poreza za ACT koji su platila njihova rezidentna društva kćeri samo ako je to propisano ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, što je slučaj s ugovorom koji su sklopile Ujedinjena Kraljevina i Kraljevina Nizozemska, ali nije slučaj s ugovorom koji su sklopile Ujedinjena Kraljevina i Savezna Republika Njemačka, predstavlja neopravdanu diskriminaciju prema matičnim društvima rezidentnim u pojedinim državama članicama, što je protivno Ugovoru.

O prethodnim pitanjima

- 33 Smatrajući da ishod sporova koji se pred njim vode ovisi o tumačenju prava Zajednice, High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel Chancery) odlučio je prekinuti postupak i zatražiti od Suda da se u prethodnom postupku očituje o sljedećim pitanjima, sastavljenim na istovjetan način u oba predmeta:
- „1. U okolnostima navedenima u zahtjevu za prethodnu odluku, je li u skladu s pravom Zajednice, a osobito s člancima 6., 52., 58. i/ili 73.b Ugovora o EZ-u, to što zakonodavstvo neke države članice dopušta mogućnost grupnog oporezivanja (kojim se omogućuje društvima kćerima da isplate dividende matičnim društvima bez obračunavanja predujma poreza na dobit (ACT)) samo u slučaju kada su i društvo kći i matično društvo rezidenti te države članice?
 2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, proizlazi li iz gore navedenih odredaba Ugovora o EZ-u pravo rezidentnog društva kćeri čije je matično društvo rezident neke druge države članice i/ili tog matičnog društva na potraživanje novčanog iznosa u vidu kamata na ACT koji je društvo kći platilo, na osnovi činjenice da mu nacionalnim zakonodavstvom nije dopuštena mogućnost grupnog oporezivanja, ili se taj iznos može potraživati, ako je to uopće moguće, samo tužbom za naknadu štete u skladu s načelima koja je Sud utvrdio u presudama od 5. ožujka 1996., *Brasserie du pêcheur i Factortame i drugi* (spojeni predmeti C-46/93 i C-48/93, Zb., str. I-1029.), i od 22. travnja 1997., *Sutton* (C-66/95, Zb., str. I-2163.), te je li u oba ta slučaja nacionalni sud obavezan odobriti odštetu čak i ako se u skladu s nacionalnim zakonodavstvom na iznose glavnice koji se više ne duguju tužiteljima ne mogu odobriti kamate (izravno ili putem povrata odnosno naknade štete)?
 3. Je li u skladu sa spomenutim odredbama Ugovora o EZ-u to što u okolnostima navedenim u zahtjevu za prethodnu odluku tijela jedne države članice uskraćuju odbitak od poreza društvima rezidentima druge države članice, dok rezidentnim društvima i društvima koja su rezidenti nekih drugih država članica taj odbitak odobravaju na osnovi uvjeta iz ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenih s tim drugim državama članicama?
 4. Ako je odgovor na treće pitanje niječan, je li prva država članica u svim relevantnim razdobljima obvezna ili bila obvezna omogućiti tim društvima odbitak od poreza uz iste uvjete kao i rezidentnim društvima ili društvima koja su rezidenti država članica čijim se ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja predviđa ta vrsta odbitka?
 5. Ima li država članica pravo u odgovoru na zahtjev za povrat, odbitak od poreza ili naknadu štete i kamate istaknuti da tužitelji nemaju pravo na potraživanje ili da bi se njihovo potraživanje trebalo umanjiti, uz obrazloženje da su se – unatoč tome što je to protivno odredbama nacionalnog zakonodavstva – tužitelji trebali odlučiti za grupno oporezivanje ili zatražiti odbitak od poreza i, pozivajući se na nadređenost i izravan učinak odredaba prava Zajednice, pred Commissioners ili, ako je potrebno, sudovima osporavati odluke poreznog inspektora kojima je grupno oporezivanje ili potraživanje odbijeno?”

- 34 Rješenjem predsjednika Suda od 14. prosinca 1998. predmeti C-397/98 i C-410/98 spojeni su u svrhu pisanog i usmenog postupka kao i presude.

Prvo pitanje

- 35 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li protivno člancima 6., 52., 58. i/ili 73.b Ugovora to što se poreznim zakonodavstvom neke države članice, kakvo je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, dopušta rezidentnim društvima te države članice da iskoriste povlastice poreznog režima koje im omogućuju isplatu dividenda matičnom društvu bez obveze plaćanja predujma poreza na dobit ako je i njihovo matično društvo rezident te države članice, ali im se uskraćuje ta mogućnost ako njihovo matično društvo ima sjedište u nekoj drugoj državi članici.
- 36 Prema tvrdnji društava Metallgesellschaft i dr. te Hoechst, dotično nacionalno zakonodavstvo odvrća društva koja su rezidenti drugih država članica od osnivanja društava kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini, čime neopravdano ograničava slobodu poslovnog nastana. Ona podredno tvrde da to zakonodavstvo nije usklađeno ni s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala.
- 37 Premda je izravno oporezivanje u nadležnosti država članica, valja podsjetiti na to da one prema ustaljenoj sudskoj praksi moraju provoditi tu nadležnost u skladu s pravom Zajednice i izbjegavati svaku diskriminaciju na temelju državljanstva (presude od 11. kolovoza 1995., Wielockx, C-80/94, Zb., str. I-2493., t. 16.; od 27. lipnja 1996., Asscher, C-107/94, Zb., str. I-3089., t. 36.; od 29. travnja 1999., Royal Bank of Scotland, C-311/97, Zb., str. I-2651., t. 19.; i od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, Zb., str. I-2787., t. 17.).
- 38 Iz sudske prakse Suda proizlazi da se opća zabrana svake diskriminacije na temelju državljanstva propisana člankom 6. Ugovora namijenjena samostalnoj primjeni samo u situacijama koje su uređene pravom Zajednice za koje Ugovor ne predviđa posebna pravila nediskriminacije (presude od 30. svibnja 1989., Komisija/Grčka, C-305/87, Zb., str. 1461., t. 12. i 13., i od 12. travnja 1994., Halliburton Services, C-1/93, Zb., str. I-1137., t. 12.; gore navedene presude Royal Bank of Scotland, t. 20., i Baars, t. 23.).
- 39 Nesporno je da je, u odnosu na pravo poslovnog nastana, načelo nediskriminacije provedeno i posebno propisano člankom 52. Ugovora (gore navedena presuda Halliburton Services, t. 12.; presuda od 29. veljače 1996., Skanavi i Chryssanthakopoulos, C-193/94, Zb., str. I-929., t. 21.; i gore navedena presuda Baars, t. 24.).
- 40 Slijedom toga, članak 6. Ugovora nije primjenjiv na predmete u glavnom postupku. Pitanje nameće li zakonodavstvo o kojem je ovdje riječ neopravdano ograničenje slobode poslovnog nastana valja stoga prvo razmotriti s obzirom na članak 52. Ugovora.
- 41 Članak 52. Ugovora jedna je od temeljnih odredaba prava Zajednice i izravno je primjenjiv u državama članicama od završetka prijelaznog razdoblja. U skladu s tom odredbom sloboda poslovnog nastana za državljane jedne države članice na državnom području druge države članice uključuje pravo pokretanja i obavljanja djelatnosti kao samozaposlene osobe te pravo osnivanja i upravljanja poduzećima sukladno uvjetima koje pravo zemlje u kojoj se taj poslovni nastan ostvaruje utvrđuje za svoje državljane.

Ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana odnosi se i na ograničavanje osnivanja zastupništava, podružnica ili društava kćeri od strane državljana bilo koje države članice s poslovnim nastanom na državnom području bilo koje druge države članice (presuda od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska, C-270/83, Zb., str. 273., t. 13., i gore navedena presuda Royal Bank of Scotland, t. 22.).

- 42 Sloboda poslovnog nastana utvrđena na taj način uključuje, u skladu s člankom 58. Ugovora, pravo trgovačkih društava osnovanih sukladno pravu neke države članice, a čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Zajednice, da obavljaju djelatnosti u dotičnoj državi članici putem podružnice ili zastupništva (vidjeti presude od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, Zb., str. I-4695., t. 20., i navedenu sudsku praksu, te od 21. rujna 1999., Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb., str. I-6161., t. 35.). Što se tiče trgovačkih društava, u ovom bi kontekstu trebalo napomenuti da njihovo sjedište u gore navedenom smislu služi kao poveznica s pravim sustavom određene države, kao što državljanstvo služi u slučaju fizičkih osoba (vidjeti gore navedene presude ICI, t. 20., i navedenu sudsku praksu, te Saint-Gobain ZN, t. 36.). Prihvaćanje prijedloga da država članica u kojoj neko društvo želi imati poslovni nastan može po slobodnoj volji različito postupati prema tom društvu samo zbog činjenice da je njegovo registrirano sjedište smješteno u drugoj državi članici oduzelo bi sav smisao članku 52. (Komisija/Francuska, t. 18.).
- 43 U tom pogledu valja istaknuti da zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku, što se tiče prava na odabir mogućnosti grupnog oporezivanja, različito postupaju prema rezidentnim društvima kćerima u Ujedinjenoj Kraljevini u ovisnosti o tome ima li njihovo matično društvo sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini ili ne. Rezidentna društva kćeri trgovačkih društava sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini mogu uz određene uvjete iskoristiti mogućnost grupnog oporezivanja i na taj se način osloboditi obveze plaćanja ACT-a prilikom isplate dividenda matičnom društvu. Suprotno tomu, ta se povlastica uskraćuje rezidentnim društvima kćerima trgovačkih društava koja nemaju sjedište u Ujedinjenoj Kraljevini i koja su stoga obvezna plaćati ACT prilikom svake isplate dividenda matičnom društvu.
- 44 Nesporno je da se time pogoduje likvidnosti društva kćeri rezidentnog matičnog društva u Ujedinjenoj Kraljevini utoliko što to društvo kći može iznose koje bi inače moralo platiti u vidu ACT-a zadržati sve dok MCT ne dospije na naplatu, to jest u razdoblju od najmanje osam i pol mjeseci do najviše 17 i pol mjeseci, ovisno o datumu isplate. Ako u dotičnom obračunskom razdoblju MCT ne dospijeva, to podrazumijeva i dulje razdoblje, jer se ACT može prebiti s porezom na dobit za sljedeća obračunska razdoblja.
- 45 Vlada Ujedinjene Kraljevine, finska i nizozemska vlada smatraju da je razlika u postupanju u porezne svrhe prema društvima kćerima rezidentnim u Ujedinjenoj Kraljevini, ovisno o tome je li njihovo matično društvo rezident te države članice ili nije, objektivno opravdana.
- 46 Prva tvrdnja vlade Ujedinjene Kraljevine glasi da se situacija rezidentnih društava kćeri rezidentnih matičnih društava ne može uspoređivati sa situacijom rezidentnih društava kćeri nerezidentnih matičnih društava.
- 47 Što se tiče rezidentnih društava kćeri rezidentnih matičnih društava, vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da je, premda odabir mogućnosti grupnog oporezivanja oslobađa društvo

kćer obveze plaćanja ACT-a prilikom isplate dividenda matičnom društvu, to plaćanje samo odgođeno, jer je matično društvo, budući da je rezident, obvezno platiti ACT prilikom izvršavanja isplate dividendi koje podliježu plaćanju tog poreza. Obveza plaćanja ACT-a prilikom isplate dividenda stoga se prenosi s društva kćeri na matično društvo, a oslobođenje društva kćeri od plaćanja ACT-a prebija se s obvezom matičnog društva da plati ACT.

- 48 Za razliku od toga, prema tvrdnji vlade Ujedinjene Kraljevine, kada bi rezidentna društva kćeri i njihova nerezidentna matična društva mogla iskoristiti mogućnost grupnog oporezivanja, ona uopće ne bi plaćala ACT u Ujedinjenoj Kraljevini. Društvo kći bilo bi oslobođeno plaćanja ACT-a prilikom isplate dividende matičnom društvu, ali to se oslobođenje ne bi prebilo s naknadnim plaćanjem ACT-a od strane nerezidentnog matičnog društva prilikom izvršavanja isplate, jer to matično društvo nije obveznik poreza na dobit, pa time ni ACT-a, u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 49 Nizozemska vlada tvrdi da načelo teritorijalnosti dopušta državama članicama da daju rezidentnim matičnim društvima mogućnost odabira režima kao što je grupno oporezivanje, jer se te države, čak i ako se u sklopu takvog režima odreknu naplaćivanja poreza društvu kćeri, ne odriču svojeg prava na taj porez, jer je učinak tog režima jednostavno prebacivanje naplate ACT-a na drugu razinu u istoj grupaciji društava. Za razliku od toga, kada bi se oslobođenje plaćanja ACT-a u sklopu grupnog oporezivanja odobrilo društvima kćerima matičnih društava koja nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine, ACT se ne bi naplaćivao na transakcije unutar te grupacije u Ujedinjenoj Kraljevini jer se druga društva iz grupacije nalaze u drugoj državi članici te nisu obveznici poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini. To bi bilo isto što i izbjegavanje poreza.
- 50 I finska vlada navodi da bi se pružanjem mogućnosti društvima kćerima matičnih društava koja nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine da odaberu grupno oporezivanje omogućilo tim društvima kćerima da izbjegnu plaćanje poreza u Ujedinjenoj Kraljevini jer njihova matična društva nisu porezni obveznici u toj državi članici.
- 51 Ti se argumenti ne mogu prihvatiti.
- 52 Prvo, s obzirom na to da ACT ni u kojem smislu nije porez na dividende, nego predujam poreza na dobit, netočno je pretpostaviti da bi se pružanjem mogućnosti društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava da odaberu grupno oporezivanje omogućilo tim društvima kćerima da izbjegnu plaćanje poreza u Ujedinjenoj Kraljevini na dobit raspodijeljenu putem dividenda.
- 53 Dio poreza na dobit koji rezidentno društvo kći, kada isplaćuje dividende matičnom društvu u sklopu režima grupnog oporezivanja, ne mora platiti unaprijed u načelu se plaća kada društvu kćeri dospije na naplatu obveza plaćanja MCT-a. Valja podsjetiti da su rezidentna društva kćeri društava koja su rezidenti drugih država članica obveznici MCT-a na ostvarenu dobit u Ujedinjenoj Kraljevini na isti način kao i rezidentna društva kćeri rezidentnih matičnih društava.
- 54 Slijedom toga, kada bi se rezidentnim društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava dopustila mogućnost grupnog oporezivanja, time bi im se samo omogućilo zadržavanje iznosa koje bi inače platila u vidu ACT-a do datuma dospijeca MCT-a. Time bi se pogodovalo njihovoj likvidnosti na isti način kao što se pogoduje rezidentnim društvima

kćerima rezidentnih matičnih društava, jer ne postoji druga razlika – pod pretpostavkom da je osnovica za utvrđivanje poreza jednaka – između iznosa MCT-a koje su te dvije vrste društava kćeri obvezne platiti za isto obračunsko razdoblje.

- 55 Drugo, činjenica da nerezidentno matično društvo neće, poput rezidentnog matičnog društva, morati platiti ACT kada ono samo bude isplaćivalo dividende, ne može opravdati uskraćivanje mogućnosti rezidentnom društvu kćeri nerezidentnog matičnog društva da bude oslobođeno plaćanja ACT-a prilikom isplate dividenda matičnom društvu.
- 56 Valja istaknuti da se činjenica da nerezidentna matična društva nisu obveznici ACT-a može pripisati tome što ona nisu obveznici poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini budući da su obveznici tog poreza u državi u kojoj imaju poslovni nastan. Stoga je logično da društvo ne treba imati obvezu plaćanja predujma poreza koji nikad neće morati platiti.
- 57 Treće, što se tiče rizika izbjegavanja poreza, valja podsjetiti, kao što je Sud već presudio, da to što društvo ima poslovni nastan izvan Ujedinjene Kraljevine samo po sebi ne mora nužno podrazumijevati izbjegavanje poreza, jer će to društvo u svakom slučaju podlijevati poreznom zakonodavstvu države u kojoj ima poslovni nastan (gore navedena presuda ICI, t. 26.).
- 58 Osim toga, prema poreznom zakonodavstvu Ujedinjene Kraljevine, što se tiče rezidentnih matičnih društava, prihvatljivo je da društva koja su odabrala mogućnost grupnog oporezivanja na kraju uopće ne plate ACT. U određenim slučajevima matično društvo kojem su isplaćene dividende u sklopu takvog poreznog režima neće platiti ACT. Ono, na primjer, može ne izvršiti isplatu koja podliježe ACT-u ili može u sklopu režima grupnog oporezivanja izvršiti isplate za koje bi se inače morao platiti ACT. Stoga se obveza rezidentnog matičnog društva rezidentnog društva kćeri da plati ACT ne prebija nužno s obvezom plaćanja ACT-a koju ima društvo kći, a koja proizlazi iz odabira mogućnosti grupnog oporezivanja.
- 59 Četvrto i posljednje, što se tiče gubitka prihoda za porezna tijela Ujedinjene Kraljevine koji bi proizišao iz odobrenja mogućnosti grupnog oporezivanja rezidentnim društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava, čime bi ih se oslobodilo plaćanja ACT-a, dovoljno je istaknuti da se u skladu s ustaljenom sudskom praksom umanjenje poreznih prihoda ne može smatrati važnim razlogom u općem interesu na koji se može pozvati kako bi se opravdala mjera koja je u načelu protivna nekoj od temeljnih sloboda (vidjeti, u vezi s člankom 52. Ugovora, gore navedenu presudu ICI, t. 28.).
- 60 Slijedom toga, kao što je nezavisni odvjetnik naglasio u točki 25. svojeg mišljenja, različito postupanje prema matičnim društvima u pogledu poreza, ovisno o tome jesu li ili nisu rezidenti, ne može opravdati uskraćivanje porezne povlastice rezidentnim društvima kćerima u Ujedinjenoj Kraljevini čija matična društva imaju sjedište u nekoj drugoj državi članici ako je ta povlastica dostupna rezidentnim društvima kćerima u Ujedinjenoj Kraljevini čija su matična društva rezidenti Ujedinjene Kraljevine, zbog toga što su sva ta društva kćeri obveznici MCT-a na ostvarenu dobit bez obzira na mjesto rezidentnosti njihovih matičnih društava.

- 61 Druga je tvrdnja vlade Ujedinjene Kraljevine da se uskraćivanje prava rezidentnim društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava na odabir mogućnosti grupnog oporezivanja može opravdati potrebom očuvanja kohezije poreznog sustava Ujedinjene Kraljevine.
- 62 Ta vlada tvrdi da je porezni sustav Ujedinjene Kraljevine utemeljen na načelu prema kojem trgovačka društva trebaju imati obvezu plaćanja poreza u odnosu na svoju dobit i da njihovi članovi istodobno trebaju imati obvezu plaćanja poreza u odnosu na svoj udio u toj dobiti, koji društva u nekim slučajevima isplaćuju u obliku dividende. Kako bi se ublažili gospodarski učinci tog dvostrukog oporezivanja, dionička društva koja su rezidenti Ujedinjene Kraljevine oslobođena su plaćanja poreza na dobit na dividende koje primaju od svojih rezidentnih društava kćeri, jer se to oslobođenje prebija s obračunom ACT-a na dividende koje društva kćeri isplaćuju matičnim društvima.
- 63 Vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da stoga postoji izravna veza između oslobođenja od poreza na dobit koje se odobrava matičnom društvu u pogledu dividenda koje prima od rezidentnih društava kćeri i obveze tih društava kćeri da plate ACT prilikom plaćanja tih dividenda. Zahtjev da društva koja isplaćuju dividende plaćaju ACT neophodan je kako bi se osiguralo da se društvu koje izvršava isplatu porez na te dividende obračuna prije no što se društvu koje prima dividende odobri oslobođenje od plaćanja, bez obzira na to je li društvo koje izvršava isplatu obveznik poreza na dobit za dobit ostvarenu tijekom obračunskog razdoblja u kojem se isplaćuju te dividende.
- 64 Ako se od rezidentnog društva kćeri ne traži plaćanje ACT-a prilikom isplate dividenda zbog toga što su ono i njegovo rezidentno matično društvo odabrali mogućnost grupnog oporezivanja, ACT koji će morati platiti matično društvo kada ono zauzvat bude isplaćivalo dividende prebit će se s oslobođenjem matičnog društva od poreza na dobit za dividende koje je primilo.
- 65 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, kada bi se rezidentnim društvima kćerima koja isplaćuju dividende svojim nerezidentnim matičnim društvima odobrilo oslobođenje od plaćanja ACT-a, to bi značilo da se oslobođenje od poreza za primljene dividende odobreno matičnom društvu ne bi prebilo s obračunanim porezom za isplatu tih dividenda, a to ne bi bilo u skladu s kohezijom poreznog sustava Ujedinjene Kraljevine.
- 66 Takva argumentacija nije prihvatljiva.
- 67 Istina je da je Sud već presudio kako potreba za zaštitom kohezije poreznog sustava može opravdati pravila kojima bi se mogle ograničiti temeljne slobode (presude od 28. siječnja 1992., Bachmann, C-204/90, Zb., str. I-249. i Komisija/Belgija, C-300/90, Zb., str. I-305.).
- 68 To, međutim, ovdje nije slučaj.
- 69 Dok je u gore navedenim presudama Bachmann i Komisija/Belgija postojala izravna veza između mogućnosti odbitka doprinosa koji se plaćaju na osnovi ugovora o mirovinskom i životnom osiguranju i oporezivanja iznosa koji se isplaćuju u skladu s tim ugovorima, i ta se veza morala očuvati kako bi se zaštitila kohezija poreznog sustava o kojem je bila riječ, u predmetima u ovom postupku ne postoji takva izravna veza između uskraćivanja oslobođenja od plaćanja ACT-a u sklopu grupnog oporezivanja za društva kćeri u

Ujedinjenoj Kraljevini čija matična društva nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine, s jedne strane, i činjenice da matična društva koja imaju sjedište u nekoj drugoj državi članici i primaju dividende od društava kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini nisu obveznici poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini, s druge strane.

- 70 Matična društva, bilo da su rezidenti ili nerezidenti, oslobođena su plaćanja poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini za dividende koje primaju od svojih rezidentnih društava kćeri. Za potrebe odobravanja porezne povlastice kao što je oslobođenje od plaćanja ACT-a u sklopu režima grupnog oporezivanja nevažno je to što je svrha takvog oslobođenja za rezidentna matična društva sprječavanje dvostrukog oporezivanja dobiti društava kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini te što je za nerezidentna matična društva to oslobođenje jednostavno posljedica činjenice da ni u kojem slučaju nisu obveznici poreza na dobit u toj državi članici jer su obveznici usporediva poreza u državi članici u kojoj imaju poslovni nastan.
- 71 Osim toga, jedini porez koji je nerezidentno matično društvo obvezno plaćati u Ujedinjenoj Kraljevini u odnosu na dividende primljene od rezidentnih društava kćeri jest porez na dohodak, ali ta je obveza povezana s eventualnim odobrenjem odbitka od poreza koji je osiguran ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim između Ujedinjene Kraljevine i države čiji je to matično društvo rezident.
- 72 Što se tiče tužitelja u glavnom postupku, matična društva koja su rezidenti Njemačke nisu obveznici poreza na dohodak u Ujedinjenoj Kraljevini na dividende primljene od društava kćeri koja su rezidenti Ujedinjen Kraljevine, jer se ugovorom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja sklopljenim između Ujedinjene Kraljevine i Savezne Republike Njemačke ne predviđa odobrenje odbitka od poreza koji odgovara ACT-u koji plaćaju društva kćeri.
- 73 Slijedom toga, uskraćivanje mogućnosti grupnog oporezivanja društvima kćerima rezidentnim u Ujedinjenoj Kraljevini čija su matična društva rezidenti neke druge države članice ne može se opravdati razlozima povezanim s potrebom očuvanja kohezije poreznog sustava Ujedinjene Kraljevine.
- 74 Osim toga, činjenica da je ACT u međuvremenu ukinut daje naslutiti da njegovo plaćanje nije bilo neizostavno za pravilno funkcioniranje sustava poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 75 Budući da je nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku protivno odredbama Ugovora koje se tiču slobode poslovnog nastana, nije potrebno razmatrati je li ono protivno i odredbama Ugovora koje se tiču slobodnog kretanja kapitala.
- 76 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da je članku 52. Ugovora protivno to što porezno zakonodavstvo neke države članice, kakvo je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, dopušta rezidentnim društvima te države članice da iskoriste povlastice poreznog režima koje im omogućuju isplatu dividenda matičnom društvu bez obveze plaćanja predjuma poreza na dobit ako je i njihovo matično društvo rezident te države članice, ali im uskraćuje tu mogućnost ako njihovo matično društvo ima sjedište u nekoj drugoj državi članici.

Drugo pitanje

- 77 S obzirom na odgovor na prvo pitanje, drugim se pitanjem želi saznati treba li članak 52. Ugovora tumačiti tako da ako je društvu kćeri koje je rezident dotične države članice i njegovu matičnom društvu koje ima sjedište u drugoj državi članici nepropisno uskraćena povlastica poreznog režima koja bi omogućila društvu kćeri da isplati dividende matičnom društvu bez obveze plaćanja predujma poreza na dobit, imaju li to društvo kći i/ili njegovo matično društvo pravo na iznos jednak kamatama obračunanim na predujam koji je društvo kći platilo, od dana uplate do dana na koji je nastala obveza plaćanja poreza, čak i ako se nacionalnim zakonodavstvom zabranjuje plaćanje kamata na nedospjelu glavnice. Sud koji je uputio zahtjev oblikovao je to pitanje u vidu dvije hipoteze: u prvoj mogućnosti društvo kći i/ili matično društvo postavljaju zahtjev u obliku tužbe u svrhu povrata poreza čijom je naplatom povrijeđeno pravo Zajednice, dok se u drugoj mogućnosti zahtjev postavlja u obliku tužbe u svrhu naknade štete koja je nastala zbog povrede prava Zajednice.
- 78 Vlada Ujedinjene Kraljevine prvo tvrdi da ako se presudi da je uskraćivanje mogućnosti odabira grupnog oporezivanja rezidentnim društvima kćerima matičnih društava koja nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine protivno pravu Zajednice, pravom Zajednice zahtijevalo bi da se ta povreda ispravi, ali ne putem tužbe u svrhu povrata nego putem tužbe protiv države članice u svrhu odštete za gubitak proizišao iz povrede prava Zajednice. Prema njezinu mišljenju ACT nije porez koji se naplaćuje protivno pravu Zajednice, jer su u svakom slučaju u vidu MCT-a društva kćeri obvezna platiti iznose koji se plaćaju u vidu ACT-a. Činjenica je da zakonodavstvo Ujedinjene Kraljevine ne predviđa mogućnost da rezidentno društvo kći i njegovo nerezidentno matično društvo odaberu grupno oporezivanje, što je izvor sporova u glavnom postupku i može dovesti do izvanugovorne odgovornosti Ujedinjene Kraljevine. U gore navedenoj presudi Sutton Sud je zaključio posebno da se, u slučaju štete koja proizlazi iz povrede neke direktive, pravom Zajednice od države članice ne zahtijeva da iznos koji odgovara kamatama plati na iznos plaćen sa zakašnjenjem, što se u tom predmetu odnosi na zaostatke u plaćanju doprinosa za socijalno osiguranje. Vlada Ujedinjene Kraljevine iz toga zaključuje da se pravom Zajednice ne zahtijeva plaćanje kamata za gubitak mogućnosti uporabe novčanog iznosa u određenom razdoblju zbog unaprijed plaćenog poreza koji se naplaćuje protivno pravu Zajednice.
- 79 Drugo, Ujedinjena Kraljevina tvrdi da čak i kada bi se sa zahtjevima tužitelja u glavnom postupku postupalo kao sa zahtjevima za povrat iznosa plaćenih protivno pravu Zajednice, takvi se zahtjevi ne mogu prihvatiti zato što ustaljena sudska praksa pokazuje da je na nacionalnom zakonodavstvu da utvrdi treba li platiti kamate u vezi s nadoknadom troškova koji su nepropisno naplaćeni u kontekstu prava Zajednice. U skladu s engleskim zakonodavstvom, pravo na kamate ovisi o tome je li postupak pokrenut prije plaćanja iznosa za koji se potražuju kamate.
- 80 Stoga vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da tužitelji u glavnom postupku kamate ne mogu potraživati ni zahtjevom za povrat ni zahtjevom za naknadu štete i kamata, jer su potraživani iznosi glavnice otplaćeni prebijanjem ACT-a s obračunanim iznosom MCT-a koji je dospio na naplatu društvima kćerima prije pokretanja postupka.
- 81 Valja naglasiti da nije na Sudu da poduzima pravnu klasifikaciju tužba koje su tužitelji u glavnom postupku podnijeli sudu koji je uputio zahtjev. U predmetnim okolnostima Metallgesellschaft i dr. te Hoechst trebali bi točno naznačiti prirodu i osnovu svojih tužba

(jesu li to tužbe za povrat ili tužbe za naknadu štete), što je podložno nadzoru suda koji je uputio zahtjev.

- 82 Prvo, pod pretpostavkom da prema tužbama koje su tužitelji podnijeli u glavnom postupku treba postupati kao prema zahtjevima za povrat iznosa čijom je naplatom povrijeđeno pravo Zajednice, pitanje je proizlazi li, u okolnostima kakve su one u glavnom postupku, iz povrede članka 52. Ugovora od strane neke države članice pravo poreznih obveznika na nadoknadu kamata na porez koji su ti obveznici platili, obračunanih od datuma preuranjenog plaćanja do datuma na koji je taj porez propisno dospio na naplatu.
- 83 U tom pogledu valja imati na umu da u sporovima u glavnom postupku nije protivna pravu Zajednice naplata poreza u Ujedinjenoj Kraljevini na isplatu dividenda društava kćeri matičnim društvima, nego činjenica da se od društava kćeri rezidentnih u Ujedinjenoj Kraljevini čija matična društva imaju sjedište u nekoj drugoj državi članici zahtijevalo da taj porez plate unaprijed, dok su rezidentna društva kćeri rezidentnih matičnih društava mogla izbjeći tu obavezu.
- 84 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na nadoknadu iznosa koje je država članica naplatila protivno pravima prava Zajednice posljedica je i dodatak pravima koja se koje odredbe prava Unije, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju pojedincima (presuda od 9. studenoga 1983., *San Giorgio*, 199/82, Zb., str. 3595., t. 12.; od 2. veljače 1988., *Barra*, 309/85, Zb., str. 355., t. 17.; od 6. srpnja 1995., *BP Soupergaz*, C-62/93, Zb., str. I-1883., t. 40.; od 9. veljače 1999., *Dilexport*, C-343/96, Zb. str. I-579., t. 23.; i od 21. rujna 2000., *Michailidis*, C-441/98 i C-442/98, Zb., str. I-7145., t. 30.). Od države članice stoga se u načelu traži da izvrši povrat iznosa naplaćenih protivno pravu Zajednice (presude od 14. siječnja 1997., *Comateb i dr.*, C-192/95 do C-218/95, Zb., str. I-165., t. 20., gore navedena presuda *Dilexport*, t. 23., i gore navedena presuda *Michailidis*, t. 30.).
- 85 U nedostatku pravila Zajednice o povratu nepropisno naplaćenih nacionalnih davanja, na domaćem je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i utvrdi detaljna postupovna pravila za sudske postupke koji trebaju osigurati zaštitu prava pojedinaca koja proizlaze iz prava Zajednice, pod uvjetom, prvo, da ta pravila nisu manje povoljna od onih kojima se uređuju slični postupci utemeljeni na domaćem pravu (načelo ekvivalentnosti) i, drugo, da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarenje prava koja im pruža pravni poredak Zajednice (načelo djelotvornosti) (vidjeti osobito presude od 15. rujna 1998., *Edis*, C-231/96, Zb., str. I-4951., t. 19. i 34., *Spac*, C-260/96, Zb., str. I-4997., t. 18., te od 17. studenog 1998., *Aprile*, C-228/96, Zb., str. I-7141., t. 18., kao i gore navedenu presudu *Dilexport*, t. 25.).
- 86 Jednako je tako na nacionalnom zakonodavstvu da riješi sva sporedna pitanja povezana s nadoknadom nepropisno naplaćenih iznosa, kao što je plaćanje kamata, uključujući kamatnu stopu i datum od kojeg se ona obračunava (presude od 21. svibnja 1976., *Roquette frères / Komisija*, 26/74, Zb., str. 677., t. 11. i 12., i od 12. lipnja 1980., *Express Dairy Foods*, 130/79, Zb., str. 1887., t. 16. i 17.).
- 87 U glavnom postupku, međutim, zahtjev za plaćanje kamata koje pokrivaju trošak gubitka mogućnosti uporabe iznosa plaćenih u vidu ACT-a nije sporedan, nego je sam predmet tužba tužitelja u glavnom postupku. U takvim okolnostima, kada povreda prava Zajednice ne proizlazi iz plaćanja samog poreza, nego iz njegova preuranjenog

naplaćivanja, odobrenje kamata predstavlja „nadoknadu” nepropisno naplaćenih iznosa te je stoga neizostavno za ponovnu uspostavu jednakog postupanja, koje se jamči člankom 52. Ugovora.

- 88 Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da je sporno propisuje li englesko zakonodavstvo mogućnost povrata ako je šteta proizišla iz gubitka mogućnosti uporabe novčanih iznosa u slučaju kada se ne duguje iznos glavnice. Valja naglasiti da je u tužbi za povrat iznos glavnice koji se duguje upravo iznos kamata koje bi nastale na temelju tog iznosa glavnice, a čija je mogućnost uporabe izgubljena zbog preuranjene naplate poreza.
- 89 Slijedom toga, člankom 52. Ugovora rezidentnom društvu kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini i/ili njegovu matičnom društvu čije je sjedište u drugoj državi članici daje se pravo da ishodi kamate obračunane na ACT koji je društvo kći platilo za razdoblje od plaćanja ACT-a do datuma dospijeca MCT-a, a taj se iznos može potraživati zahtjevom za povrat.
- 90 Drugo, pod pretpostavkom da sa zahtjevima tužitelja u glavnom postupku treba postupati kao sa zahtjevima za naknadu štete prouzročene povredom prava Zajednice, pitanje je proizlazi li, u okolnostima kakve su one u glavnom postupku, iz povrede članka 52. Ugovora od strane države članice pravo poreznih obveznika na odštetu u iznosu koji odgovara iznosu kamata na porez koji su ti obveznici platili, obračunanih od datuma preuranjenog plaćanja do datuma kada je taj porez propisno dospio na naplatu.
- 91 U tom pogledu, kao što je Sud već presudio u točki 87. gore navedene presude Brasserie du pêcheur i Factortame, potpuno isključivanje izmakle dobiti kao vida naknade štete za koju se može dobiti naknada u slučaju povrede prava Zajednice je neprihvatljivo, jer bi takvo potpuno isključivanje izmakle dobiti, osobito u kontekstu ekonomskih i trgovačkih sporova, praktički onemogućilo naknadu štete.
- 92 U tom se pogledu ne može prihvatiti argument vlade Ujedinjene Kraljevine da se tužiteljima u glavnom postupku ne mogu odobriti kamate ako su tražili naknadu putem zahtjeva za odštetu.
- 93 Uistinu, Sud je u presudi Sutton presudio da se direktivom Zajednice o kojoj je riječ u tom postupku dotičnoj osobi samo dodjeljuje pravo da ishodi plaćanje naknada na koje bi imala pravo da nije došlo do diskriminacije te da se plaćanje zateznih kamata na zakašnjele naknade ne može smatrati ključnom sastavnicom prava određenog na taj način. Međutim, u predmetima u ovom postupku upravo same kamate predstavljaju ono što bi bilo dostupno tužiteljima da nije došlo do nejednakog postupanja, i same su kamate ono što čini ključnu sastavnicu prava koje im se priznaje.
- 94 Osim toga, u točkama 23. do 25. presude Sutton Sud je napravio razliku između okolnosti iz tog predmeta i okolnosti iz presude od 2. kolovoza 1993., Marshall (u daljnjem tekstu: Marshall II), C-271/91, Zb., str. I-4367. U potonjoj presudi, koja se ticala odobrenja kamata na obračunane iznose u vidu povrata za gubitak i štetu nastale uslijed diskriminirajućeg otkaza, Sud je presudio da se u potpunoj naknadi gubitka i štete ne mogu izostaviti obračunski čimbenici kao što je protok vremena, koji zapravo mogu umanjiti vrijednost, te da je odobrenje kamata neizostavna sastavnica nadoknade u svrhu ponovne uspostave prave jednakosti postupanja (gore navedena presuda Marshall II, t. 24. do 32.). U toj je presudi utvrđeno da je odobrenje kamata neizostavna sastavnica

nadoknade čije se plaćanje zahtijeva pravom Zajednice u slučaju diskriminirajućeg otkaza.

95 Zbog toga je u okolnostima u glavnom postupku odobrenje kamata neizostavno da bi se ispravila šteta prouzročena povredom članka 52. Ugovora.

96 Stoga na drugo postavljeno pitanje valja odgovoriti kako slijedi:

- Ako društvo kći rezidentno u jednoj državi članici ima obvezu platiti predujam poreza na dobit za dividende koje je isplatilo matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, iako u sličnim okolnostima društva kćeri čija su matična društva rezidenti prve države članice imaju pravo odabrati porezni režim koji im omogućuje da tu obvezu izbjegnu, člankom 52. Ugovora zahtijeva se da se tim rezidentnim društvima kćerima i njihovim nerezidentnim matičnim društvima stavi na raspolaganje učinkovito pravno sredstvo kako bi ostvarili nadoknadu ili povrat financijskoga gubitka koji su, u korist tijela dotične državne članice, pretrpjeli zbog naplate predujma poreza od dotičnih društava kćeri.
- Sama činjenica da je jedini cilj tužbe plaćanje kamata u iznosu koji odgovara financijskom gubitku pretrpljenom zbog gubitka mogućnosti uporabe iznosa koji su prijevremeno plaćeni ne predstavlja temelj za odbacivanje te tužbe.
- Iako je u nedostatku pravila Zajednice na domaćem pravnom poretku dotične države članice da utvrdi detaljna postupovna pravila za takve tužbe, uključujući sporedna pitanja kao što je plaćanje kamata, ta pravila ne smiju u praksi onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarenje prava koja dodjeljuje pravni poredak Zajednice.

Treće i četvrto pitanje

97 Uzevši u obzir odgovor na prvo pitanje, nije potrebno odgovoriti na treće i četvrto pitanje.

Peto pitanje

98 Petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li protivno pravu Zajednice da nacionalni sud odbije ili umanjí potraživanje koje su mu rezidentno društvo kći i njegovo nerezidentno matično društvo podnijeli u svrhu nadoknade ili povrata financijskoga gubitka koji su pretrpjeli zbog toga što je društvo kći platilo predujam poreza na dobit i da to učini samo zato što poreznim tijelima nisu podnijeli zahtjev kojim, pozivajući se na nadređenost i izravan učinak odredaba prava Zajednice, traže da se na njih primjenjuje porezni režim kojim bi se društvo kći oslobodilo obveze plaćanja predujma te stoga nisu iskoristili pravna sredstva koja su im bila na raspolaganju za osporavanje odluka poreznih tijela o odbijanju njihova zahtjeva, a da se nacionalnim pravom u svakom slučaju uskraćuje mogućnost rezidentnim društvima kćerima i njihovim nerezidentnim matičnim društvima da iskoriste prednosti tog poreznog režima.

99 Prema tvrdnji vlade Ujedinjene Kraljevine, ako bi se zaključilo da je uskraćivanje mogućnosti grupnog oporezivanja rezidentnim društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava protivno pravu Zajednice, odgovarajuće pravno sredstvo bila bi tužba u svrhu

utvrđivanja odgovornosti države članice u skladu s uvjetima koje je Sud postavio u gore navedenoj presudi *Brasserie du pêcheur* i *Factortame*. Ona tvrdi kako u odgovoru na tužbe u svrhu odštete može istaknuti da su tužitelji iz glavnog postupka postupili nepažljivo jer nisu odmah na početku podnijeli zahtjev za grupno oporezivanje, što bi im omogućilo osporavanje odluke poreznih tijela o odbijanju njihova zahtjeva i pozivanje na nadređenost i izravan učinak prava Zajednice, sa svrhom da prvom prigodom pokrenu, osobito, prethodni postupak pred Sudom.

- 100 Valja naglasiti da se taj argument ne temelji na postojanju pravila o zastari ili prekluziji u nacionalnom zakonodavstvu.
- 101 Vlada Ujedinjene Kraljevine smatra da je njezin stav utemeljen, posebno s obzirom na točke 84. i 85. presude *Brasserie du pêcheur* i *Factortame*, u kojima je Sud presudio da, u skladu s općim načelom koje je zajedničko pravnim sustavima država članica, oštećena stranka mora postupati s odgovarajućom pažnjom u ograničavanju opsega gubitka ili štete, ili u protivnom riskirati da sama snosi štetu, te da stoga, kako bi se odredila šteta za koju se može odobriti naknada, nacionalni sud može ispitati je li oštećena osoba postupala s odgovarajućom pažnjom kako bi izbjegla štetu ili ograničila njezin opseg te, osobito, je li na vrijeme iskoristila sva pravna sredstva koja su joj stajala na raspolaganju.
- 102 Valja podsjetiti, kao prvo, da se o tužbama kakve su one o kojima je riječ u glavnom postupku odlučuje u skladu s nacionalnim postupovnim pravilima, kojima se od tužitelja u glavnom postupku može tražiti osobito da postupaju s odgovarajućom pažnjom kako bi izbjegli gubitak ili štetu odnosno ograničili njihov opseg.
- 103 Nadalje, valja istaknuti da je nesporno da je u predmetima u glavnom postupku porezno zakonodavstvo Ujedinjene Kraljevine jasno uskratilo rezidentnim društvima kćerima nerezidentnih matičnih društava mogućnost grupnog oporezivanja, zbog čega se tužiteljima u glavnom postupku ne može staviti na teret to što su propustili navesti namjeru da podnesu zahtjev za grupno oporezivanje. U skladu s rješenjima kojima su upućeni zahtjevi za prethodnu odluku nesporno je da bi porezni inspektor, da su se tužitelji prijavili za takav porezni režim, odbio njihov zahtjev jer njihova matična društva nisu rezidenti Ujedinjene Kraljevine.
- 104 Konačno, iz zahtjeva za prethodnu odluku jasno je da se žalba protiv odluke poreznih tijela o odbijanju zahtjeva mogla uložiti tijelima *Special Commissioners* ili *General Commissioners* i potom, ako je potrebno, *High Courtu* (Visoki sud). Prema tvrdnji suda koji je uputio zahtjev, društva kćeri ipak bi, prije no što bi se mogla donijeti odluka o uloženoj žalbi, morala platiti ACT za sve dividende koje su isplatila i osim toga, da je žalba bila prihvaćena, plaćeni im se ACT ne bi nadoknadio jer takvo pravo na nadoknadu nije osigurano engleskim zakonodavstvom. Da su društva kćeri odlučila ne platiti ACT za dividende isplaćene prije donošenja odluke o žalbi, ipak bi im se propisala obveza plaćanja ACT-a, morala bi platiti kamate na obračunane iznose, a i izložila bi se obvezi plaćanja zakonskih kazna da je bilo procijenjeno da su tako postupala iz nemara i bez opravdanih razloga.
- 105 Stoga u predmetima u glavnom postupku vlada Ujedinjene Kraljevine prigovara tužiteljima zbog nepažnje i zbog činjenice da nisu na vrijeme iskoristili pravna sredstva osim onih koja su upotrijebili kako bi osporili sukladnost s pravom Zajednice nacionalnih odredaba kojima se uskraćuje porezna olakšica društvima kćerima nerezidentnih matičnih

društava. Ona dakle kritizira tužitelje u glavnom postupku zbog toga što su poštovali nacionalno zakonodavstvo i platili ACT ne postavivši zahtjev za režim grupnog oporezivanja ili zato što nisu upotrijebili pravna sredstva koja su im bila na raspolaganju za osporavanje odluke kojom bi porezna tijela neizbježno odbila njihov zahtjev.

- 106 Ostvarivanje prava koja su na raspolaganju pojedincima putem izravne primjene odredaba prava Zajednice bilo bi, međutim, nemoguće ili pretjerano teško kada bi se njihovi zahtjevi za povrat ili naknadu utemeljeni na pravu Zajednice odbijali ili smanjivali samo zato što dotične osobe nisu za ishođenje porezne olakšice koju im nacionalno zakonodavstvo uskraćuje, podnijele zahtjev, pozivajući se na nadređenost i izravan učinak prava Zajednice, s ciljem osporavanja, putem pravnih sredstava dostupnih u tu svrhu, odluke poreznih tijela o odbijanju tog zahtjeva.
- 107 Stoga na peto pitanje valja odgovoriti da je protivno pravu Zajednice da nacionalni sud odbije ili smanji potraživanje koje su mu rezidentno društvo kći i njegovo nerezidentno matično društvo podnijeli u svrhu nadoknade ili povrata financijskoga gubitka koji su pretrpjeli zbog toga što je društvo kći platilo predujam poreza na dobit i da to učini samo zato što poreznim tijelima nisu podnijeli, pozivajući se na nadređenost i izravan učinak odredaba prava Zajednice, zahtjev da se na njih primjenjuje porezni režim kojim bi se društvo kći oslobodilo obveze plaćanja predujma te stoga nisu iskoristili pravna sredstva koja su im bila na raspolaganju za osporavanje odluka poreznih tijela o odbijanju njihova zahtjeva, a da se nacionalnim pravom u svakom slučaju uskraćuje mogućnost rezidentnim društvima kćerima i njihovim nerezidentnim matičnim društvima da iskoriste prednosti tog poreznog režima.

Troškovi

- 108 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale vlada Ujedinjene Kraljevine te njemačka, francuska, nizozemska i finska vlada, kao i Komisija, ne nadoknađuju 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 navedenoga,

SUD (peto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je rješenjima od 2. listopada 1998. uputio High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*), odlučuje:

- 1. Protivno je članku 52. Ugovora o EZ-u (koji je nakon izmjene postao članak 43. UEZ-a) to što se poreznim zakonodavstvom neke države članice, kakvo je ono o kojem je riječ u glavnom postupku, dopušta rezidentnim društvima te države članice da iskoriste povlastice poreznog režima koje im omogućuju isplatu dividenda matičnom društvu bez obveze plaćanja predujma poreza na dobit ako je i njihovo matično društvo rezident te države članice, ali im uskraćuje tu mogućnost ako njihovo matično društvo ima sjedište u nekoj drugoj državi članici.**

2. **Ako društvo kći rezidentno u jednoj državi članici ima obvezu platiti predujam poreza na dobit za dividende koje je isplatilo matičnom društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, iako u sličnim okolnostima društva kćeri čija su matična društva rezidenti prve države članice imaju pravo odabrati porezni režim koji im omogućuje da tu obvezu izbjegnu, člankom 52. Ugovora zahtijeva se da se tim rezidentnim društvima kćerima i njihovim nerezidentnim matičnim društvima stavi na raspolaganje učinkovito pravno sredstvo kako bi ostvarili nadoknadu ili povrat financijskoga gubitka koji su, u korist tijela dotične državne članice, pretrpjela zbog naplate predujma poreza od dotičnih društava kćeri.**

Sama činjenica da je jedini cilj tužbe plaćanje kamata u iznosu koji odgovara financijskom gubitku pretrpljenom zbog gubitka mogućnosti uporabe iznosa koji su prijevremeno plaćeni ne predstavlja temelj za odbacivanje te tužbe.

Iako je u nedostatku pravila Zajednice na domaćem pravnom poretku dotične države članice da utvrdi detaljna postupovna pravila za takve tužbe, uključujući sporedna pitanja kao što je plaćanje kamata, ta pravila ne smiju u praksi onemogućavati ili pretjerano otežavati ostvarenje prava koja dodjeljuje pravni poredak Zajednice.

3. **Protivno je pravu Zajednice da nacionalni sud odbije ili umanju potraživanje koje su mu rezidentno društvo kći i njegovo nerezidentno matično društvo podnijeli u svrhu nadoknade ili povrata financijskoga gubitka koji su pretrpjeli zbog toga što je društvo kći platilo predujam poreza na dobit i da to učini samo zato što poreznim tijelima nisu podnijeli zahtjev kojim, pozivajući se na nadređenost i izravan učinak odredaba prava Zajednice, traže da se na njih primjenjuje porezni režim kojim bi se društvo kći oslobodilo obveze plaćanja predujma te stoga nisu iskoristili pravna sredstva koja su im bila na raspolaganju za osporavanje odluka poreznih tijela o odbijanju njihova zahtjeva, a da se nacionalnim pravom u svakom slučaju uskraćuje mogućnost rezidentnim društvima kćerima i njihovim nerezidentnim matičnim društvima da iskoriste prednosti tog poreznog režima.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourgju 8. ožujka 2001.

[Potpisi]

* Jezik postupka: engleski