

## ★ PRAVO EUROPSKE UNIJE – EUROPSKE INTEGRACIJE ★

### Iz sudske prakse Europskog suda pravde **Porezna koherencija prema presudi Europskog suda pravde u pravnoj stvari Manninen\***

U pravnoj stvari Manninen koja se odnosi na finski sustav uračunavanja poreza, Europski je sud pravde (dalje: Europski sud) u konačnici potvrdio stajalište Komisije prema kojem je suprotno načelu slobode kretanja kapitala ako se sustav uračunavanja ne proteže i na prihode iz dividendi ostvarene u drugim zemljama, istovremeno se međutim pojašnjava da sloboda kretanja kapitala zahtijeva samo uračunavanje stvarno plaćenog inozemnog poreza na dobitak u poreznu obvezu investitora. S obzirom na restriktivnu sudsku praksu i zaključne prijedloge koji zahtijevaju novu orijentaciju, s velikom napetošću su iščekivana izlaganja Europskog suda o primjeni opravdanja koherencije kod sustava uračunavanja. U nastavku su neke od teza iz presude Manninen podvrgnute kratkoj analizi dosadašnje sudske prakse.

#### 1. POREZNA KOHERENCIJA KOD RAZLIČITIH OBVEZNIKA?

a. Razlog opravdanja koherencije poreznog sustava vrlo je cijenjen kod europskih poreznih uprava, iako nakon njegovog uvođenja od strane Europskog suda pravde u pravnoj stvari Bachmann i Komisija/Belgija nikada nije imao za posljedicu opravdanje neke diskriminacije. Europski sud u svojoj presudi u pravnoj stvari Manninen više puta u pogledu koherencije upućuje i na te temeljne presude. U njima je Europski sud uvidio neposrednu povezanost poreznih pogodnosti i nedostataka (*u smislu priznatog i nepriznatog, nap. prev.*) koja čini koherenciju poreznog sustava, u tome, što je u Belgiji nemogućnost poreznog odbitka svota premija osiguranja povezana s tuzemnim oslobođenjem od poreza za isplate osigurnina. U tome se Bachmann i razlikuje na činjeničnoj razini od npr. presude u pravnoj stvari Danner, gdje nije postojala ta neposredna povezanost između (odricanja) mogućnosti odbitka svota premija osiguranja i oporezivanja renti koje isplaćuju inozemni osiguravatelji: U finskom poreznom sustavu se naime rente, koje inozemne institucije isplaćuju osobama s boravištem u Finskoj, oporezuju neovisno o tome jesu li se premije osiguranja mogle porezno odbiti. Kada bi stoga gospodin Danner ostao živjeti u Finskoj, rente osiguranja koje su mu isplatili inozemni osiguravatelji podlijegale bi porezu na dohodak u Finskoj, iako on ne bi imao

pravo otpisati iznose koje je uplatio tom osiguravatelju. Europski sud razlaže nadalje u pravnoj stvari Bachmann da koherencija poreznog sustava pretpostavlja da bi Belgija, »kada bi bila obvezna odobriti odbitak premija životnog osiguranja plaćenih u nekoj drugoj državi članici, mogla oporezivati iznose koje je osiguravatelj trebao platiti«. Tu je izjavu Europski sud opetovano potvrdio u pravnoj stvari Manninen, pri čemu koherentnost poreznog sustava podrazumijeva »da su belgijske porezne službe, kada su dopustile mogućnost odbitka iznosa premija životnog osiguranja od oporezivih prihoda, morale biti sigurne da će se isplaćeni kapital koji osiguravateljska društva isplate po isteku ugovora kasnije zaista oporezivati«. Pred tom je pozadinom sud tada objasnio da nema nekih drugih manje ograničavajućih mjera od onih o kojima je bilo govora u presudama zaključenih pravnih stvari Bachmann i Komisija/Belgija, a koje bi bile primjerene za očuvanje koherentnosti dotičnog poreznog sustava.

b. Iako je doduše stvar svake od država članica da oblikuje svoj koherentni porezni sustav, ipak je upitno, je li održanje presude Bachmann i u novijoj sudskoj praksi više od ispraznih riječi i bi li Europski sud i danas bio spreman prihvatiti dualni sustav odbitka od poreza u ovisnosti od sjedišta davatelja osiguravateljskih usluga i time segmentiranje tržišta, čak i ako bi postojala Bachmann – poveznica između porezne obveze i poreznog odbitka. U literaturi se u svakom slučaju najoštrije kritizira odluka u pravnoj stvari Bachmann i dvoji je li ta presuda zaista *good law*. Osobito se proporcionalnost koju Europski sud u toj presudi pretpostavlja kritički ispituje, jer bi za Belgiju u pogledu unutaršnjeg prava bilo jednostavnije odmah odobriti odbitak za iznose uplaćenih premija osiguranja i predvidjeti naknadno evidentiranje porezne obveze primjerice tek u trenutku kada oporezivanje stvarno više nije moguće. Takav bi sustav svakako bio manje ograničavajući nego što je to trenutna zabrana odbitka. Nedvojbeno je naime da bi Belgija (unutar države) »mogla oporezivati iznose koje osiguravatelji isplaćuju«.

c. Naravno da bi takvo pravo na oporezivanje bilo isključeno sporazumom o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, ako porezni obveznik prije dospjeća isplata osigurnine izmakne u neku partnersku zemlju potpisnicu sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koja time dobije pravo oporezivanja. Pod pretpostavkom da se Europski sud vodio tim razmišljanjem u pravnim stvarima Bachmann i Komisija/Belgija, jer kasnije oporezivanje osigurnina nakon – za Europski sud vjerojatnijeg – povratka osiguranika iz Belgije u Njemačku belgijskoj državi više ne bi bilo moguće, on bi međutim pogrešno ocijenio da je to samo posljedica belgijskog sporazuma o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji slijedi predložak sporazuma Organizacije za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD-MA). U skladu s tim pravo oporezivanja primitaka

\* Preuzeto iz Oesterreiche Steuerzeitung od 15. siječnja 2005., br. 1/2/ članak broj 59, str. 26.



## PRAVO EUROPSKE UNIJE – EUROPSKE INTEGRACIJE



po osnovi rente ili drugih primitaka po osnovi osiguranja pripada isključivo državi prebivališta primatelja rente (čl. 18., 21. OECD-MA), i to neovisno o tomu gdje osiguravatelj koji vrši isplatu ima svoje sjedište: oporezivanje od strane države u kojoj se kasnije ima prebivalište neovisno je pak o tomu, je li u Belgiji bio odobren odbitak za iznose uplaćenih premija. Uvrštavanjem u ugovorno pravo probijena je dakle veza između mogućnosti odbitka premija osiguranja i kasnijeg oporezivanja isplaćene osigurarine. To je Europski sud u pravnoj stvari Wielockx i priznao: Ako je naime neki sporazum o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja napravljen prema predlošku OECD-MA, država oporezuje sve rente koje primaju osobe s prebivalištem na njezom području, neovisno o tomu u kojoj državi su premije bile plaćene; obrnuto se međutim i odriče podršku oporezivanju rente primljene u inozemstvu, čak i ako iste počivaju na iznosima plaćenim na njezinom području pa ih je stoga bilo moguće odbiti. Dakle porezna se koherencija »ne stvara na razini pojedine osobe strogom korelacijom između mogućnosti odbitka iznosa i oporezivanja renti, nego se prenosi na drugu razinu, naime na reciprocitet propisa koji se primjenjuju u državama ugovornicama«. Gubitak potencijala oporezivanja s jedne strane stoji tako nasuprot odgovarajućoj kompenzaciji s druge strane, čime je u konačnici osigurana koherencija poreznog sustava na razini ugovornog prava.

d. Neovisno o raspravi o današnjoj relevantnosti presude Bachmann svakako valja utvrditi da je Europski sud u svojoj novijoj praksi razmišljanja o koherenciji podvrgnuo sve restriktivnijim pretpostavkama i da je od vremena pravne stvari Bachmann i Komisija/Belgija stalno odlučivao da se predmetni nacionalni propisi ne mogu opravdati poreznom koherencijom, što se ponekad u literaturi već ocjenjuje općom propašću argumenta koherentnosti. U međuvremenu se u poreznoj pravnoj praksi zahtijeva »neposredna povezanost« (»direktna veza«) između porezno priznatih i porezno nepriznatih izdataka: stoje li nasuprot porezno nepriznatih naime neki drugi porezno priznati izdaci, posezanje za koherencijom nije moguće. Koherencija se ne može ostvarivati ni onda kada se radi o različitim porezima ili poreznom tretiranju različitih poreznih obveznika (npr. društva majke i kćeri).

e. Unutar tih presuda o koherenciji zajedničko je presudama Eurowings, Baars, Verkooijen, Lenz i Manninen da su dotični nacionalni porezni propisi slijedili cilj izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, što je doduše bilo ograničeno na suočavanje dvaju nacionalnih poreza. Na kraju je Europski sud međutim uvijek utvrdio da ili nije postojala neposredna povezanost ili da predmetno porezno razlikovanje nije bilo u skladu s ciljem propisa koje se ostvaruje. U skladu s dosadašnjom sudskom praksom Europskog suda u presudama Baars, Verkooijen i Bosal

Komisija i literatura su u odnosu na presudu Manninen isto više polazili od toga da bi argument koherencije u pogledu metode računanja propao već na razini neposredne povezanosti. Argumentirano je da se porezna pogodnost imatelju udjela u finskom sustavu uskraćuje zato jer Finska ne može oporezivati švedsko društvo koje isplaćuje dobit – porezna pogodnost/priznavanje (uračunavanje) i porezni namet/nepriznavanje (oporezivanje društva) pogađaju kako dva različita porezna obveznika tako i dva različita poreza (porez na dohodak i porez na dobit). Međutim poveznica između tih dviju razina oporezivanja u sustavu računanja bitno je uža nego u dosadašnjim predmetima o kojima je odlučivao Europski sud. Pred tom pozadinom glavna je odvjetnica otvorila pitanje moraju li kriteriji »iste vrste poreza« i »istog poreznog obveznika« postojati nužno i kumulativno ili se radi samo o jakim indicijama za neposrednu povezanost između porezno priznatih i nepriznatih izdataka. Na kraju je polazeći od posljednjeg stajališta i potvrdila potrebnu povezanost poreznih pogodnosti i poreznih opterećenja na osnovi uske povezanosti obiju poreznih razina u jednom sustavu računanja.

f. Iz presude u pravnoj stvari Manninen nije sasvim jasno je li Europski sud s tim u vezi argumentima želio slijediti zaključni prijedlog svoje glavne odvjetnice. Sud je o tome utvrdio samo: »Iako to porezno pravilo time počiva na povezanosti između porezne olakšice i dodatnog poreza, budući da se prema tomu u Finskoj neograničeno porezno obveznim dioničarima odobren porezni bonus obračunava prema mjerilima poreza na dobit kojeg na isplaćenu dobit mora platiti društvo koje u toj državi ima sjedište, takvo se pravilo ipak ne čini potrebnim za očuvanje koherencije finskog poreznog sustava«. Čitajući presudu u kontekstu dosadašnje sudske prakse moglo bi se Europski sud razumjeti u tom smislu – odstupajući od iscrpno obrazloženih zaključnih prijedloga – da on naime finški porez na dobit koji na osnovi dodatnog poreza u svakom slučaju tereti isplatu dobiti s 29%, smatra samo prethodnim opterećenjem dividende i time u konačnici polazi od jedne razine oporezivanja – a to je one dioničara. Tako se onda na kraju više ne radi o opterećenju porezom na dobit na razini društva i poreznim olakšicama na razini članova društva, nego samo o povezanosti između poreza na dobit, kojem se time pridaje samo karakter izvornog poreza, i poreznog bonusa kod dioničara.

g. Međutim Europski je sud u konačnici argument koherencije u pravnoj stvari Manninen pronašao na razini odnosa između nejednakog tretmana i cilja pravila: uputio je zato na dosadašnju sudsku praksu prema kojoj se navod koji se oslanja na potrebu očuvanja koherencije poreznog propisa mjeri prema cilju koji se slijedi upitnim poreznim propisom. Taj cilj – naime izbjegavanje gospodarskog dvostrukog oporezivanja – mogao bi se postići i time,



da se porezni bonus odobri i za dobit koju na taj način švedska društva isplaćuju neograničeno porezno obveznim osobama u Finskoj. Ako bi se taj porezni bonus utvrđivao prema mjerilu poreza na dobit kojeg društvo duguje u Švedskoj, to koherenciju finskog poreznog sustava ne bi dovodilo u pitanje i slobodno kretanje kapitala bi manje ograničavalo nego mjera predviđena u finskom poreznom sustavu. Prema sudskoj praksi Europskog suda jasno je pritom da se puko smanjenje poreznih prihoda u odnosu na dividende koje isplaćuju društva sa sjedištem u drugim državama članicama ne može navoditi u svrhu opravdanja neke mjere koja načelno krši jednu temeljnu slobodu.

## 2. O USPOREDIVOSTI SITUACIJA

Kod ograničenja slobode kretanja kapitala valja razlikovati dopušteno nejednako postupanje u skladu s čl. 58. st. 1. Ugovora o EZ i prema čl. 58. st. 3. Ugovora o EZ nedopuštenog samovoljnog diskriminiranja. Prvo postoji samo ako se nejednako tretiranje objektivno odnosi na situacije koje nisu usporedive ili ako je to opravdano nužnim razlozima od općeg interesa.

a. U pogledu usporedivosti situacija Europski je sud u pravnoj stvari Manninen ukazao da situacije tuzemnih primatelja dividendi prema mjestu ulaganja kapitala svakako mogu biti različite. Sud je ovdje osobito ukazao na situaciju kada porezno pravilo države članice u koju se ulaže kapital opasnost dvostrukog oporezivanja dobiti članova društva koja se isplaćuje u obliku dividendi sprječava već na način da samo npr. neisplaćena dobit podliježe porezu na dobit. Sud je očito mislio na situaciju da država sjedišta društva koje isplaćuje dobit na razini korporacije ukloni gospodarsko dvostruko oporezivanje i u prekograničnim slučajevima primjerice na način potpune mogućnosti odbitka dividendi, pa time ne dolazi do dvostrukog oporezivanja.

b. U toj argumentaciji Europskog suda postaje jasno da on sustave računanja i analitičke tehnike (cedularnog poreza), a oba sustava služe izbjegavanju gospodarskog dvostrukog oporezivanja, ne promatra nužno na gospodarskoj nego više na tehničkoj razini. Kako je Europski sud naime u pogledu austrijskog sustava primjene analitičke tehnike (cedularnih poreza) u pravnoj stvari Lenz izričito uputio na to, da Austrija – neovisno o *prethodnom opterećenju* u inozemstvu – tuzemne olakšice u cijelosti proširi i na inozemne dividende, tako u pravnoj stvari Manninen postavlja sustavu računanja odgovarajući integrirani način promatranja. To je s jedne strane vidljivo u tome da sud kod nepostojanja opasnosti dvostrukog oporezivanja relevantnu usporedivost čini se negira, a s druge strane Finsku obvezuje samo da uračuna stvarna inozemna porezna opterećenja, a ne u finskom poreznom pravu predviđenu stopu od 29/71 dividende. Time sud očito zahtijeva da se dvostruko oporezivanje svakako – koje se osniva na *prethodnom opterećenju*

dividende s porezom na dobit – izbjegava neovisno o tome investira li se u Finskoj ili u nekoj drugoj državi članici. To se može prikazati na kratkom primjeru: Ako neki finški dioničar prima dividende iz Finske (porez na dobit 29%) i iz neke druge države članice (npr. porez na dobit 15%), on prema metodi u skladu s presudom Europskog suda u oba slučaja prima neto identičnu dividendu, pri čemu se ukupno porezno opterećenje u drugom slučaju dijeli na dvije države članice:

Opis		Finske dividende	Dividende iz drugih država članica
./.	Osnovica za porez na dobit Porez na dobit (29%)	100 (29)	100 (15)
= +	Dividenda Porezni bonus (29/71)	71 29	85 15
./.	Osnovica za porez na dohodak Porez na dohodak (29%)	100 (29)	100 (29)
+ =	Porezni bonus Porez na dohodak u Finskoj	29 0	15 14
=	Ukupno porezno opterećenje (Porez na dohod. i porez na dobit)	29	29
=	Neto dividenda	71	71

## 3. BIT TERITORIJALNOG NAČELA

a. *Nedokučivo teritorijalno načelo* prvi se puta pojavilo u pravnoj stvari Futura Participations, gdje se radilo o pitanju je li u skladu sa slobodom poslovnog nastana prema čl. 43. Ugovora o EZ da se mogu prenijeti samo gubici luksemburških poslovnih pogona nekog inozemnog društva u Luksemburgu, dok neko slično ograničenje mogućnosti prijenosa nije postojalo za luksemburško društva. Sistematska pozadina sastojala se u tome da se luksemburška društva sa svojim svjetskim dohotkom – uz računanje inozemnog poreza – oporezuju, a ograničeni porezni obveznici međutim s dobiti i gubitkom iz aktivnosti u Luksemburgu samo evidentiraju. U tome sud nije vidio diskriminaciju nego je znakovito utvrdio da luksemburško porezno pravilo »odgovara poreznom teritorijalnom načelu«. Iako ne postoji velika sigurnost u pogledu konkretnog sadržaja tog načela, sud je u pravnoj stvari Bosal u svrhu opravdanja navedenu teritorijalnost konkretizirao u smislu da »se primjena teritorijalnog načela u presudi Futura Participations i Singer odnosila na oporezivanje jednog jedinog poreznog obveznika, koji je obavljao djelatnosti u državi članici u kojoj ima svoje glavno sjedište, kao i – preko podružnica – u drugim državama članicama«.

b. U pravnoj stvari Manninen sud je također odbio opravdanje finskog sustava računanja na osnovi

## ★ PRAVO EUROPSKE UNIJE – EUROPSKE INTEGRACIJE ★

teritorijalnog načela, posebno jer se radilo o oporezivanju neograničenog poreznog obveznika te se iz teritorijalnog načela ne da izvesti da je uračunavanje poreza na dobit plaćenih u inozemstvu isključeno. Sud je k tome utvrdio da teritorijalno načelo ni u kojem slučaju ne može opravdati različito tretiranje usporedivih situacija. To objašnjava i različite zaključke u presudama u Futura Participations i Bosal. U posljednjoj je pravnoj stvari postojala u nizozemskom pravu poveznica između oporezivanja društva kćeri u Nizozemskoj i mogućnost odbitka troškova financiranja udjela kod nizozemskog društva majke – poveznica koja se svakako može smatrati izrazom teritorijalnog koncepta. Sud se međutim u pravnoj stvari Bosal vodio mišlju da su nizozemska društva majke neovisno o sjedištu društava kćeri u usporedivim

situacijama.

c. Iz svega se toga daje izvesti da misaona pozadina načela teritorijalnosti leži u simetriji i konzistenciji poreznog sustava: kada se npr. neka država odluči na to da inozemne dobitke ograničenih poreznih obveznika ne evidentira, može isto to učiniti i sa inozemnim gubicima, ako isti nisu u svezi s ostvarenjem slobode odabira nastana (npr. u državi podrijetla pretrpljeni gubitak matične kuće). Jednako tretiranje stoga nije preporučljivo ako se nejednako tretiranje ogleda samo u različitoj osnovi za oporezivanje dohotka ograničenih i neograničenih poreznih obveznika – te već time ne postoji diskriminacija.

*Pripremila Tajtana GRBAC, dipl. iur., stalni sudski tumač za njemački jezik.*

U PRODAJI

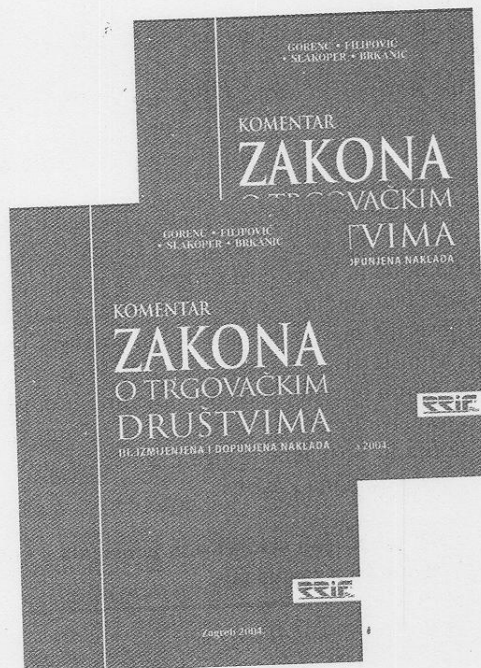
ZA SVAKODNEVNU UPORABU

U PRODAJI

III. naklada najprodavanije knjige iz RRiF-ove pravne biblioteke

### KOMENTAR Zakona o trgovačkim društvima (pročišćeni tekst ZTD-a)

Autori: **prof. dr. sc. Vilim Gorenc**  
**mr. sc. Vladimir Filipović**  
**prof. dr. sc. Zvonimir Slakoper**  
**dr. sc. Vlado Brkanić**



Poslije značajnih i opsežnih izmjena i dopuna Zakona o trgovačkim društvima (Nar. nov., br. 118/03.) objavljen je PROČIŠĆENI TEKST zakona i cjelovit komentar s rješenjima i praksom iz domaćeg prava i prava trgovačkih društava zemalja uzora.

Opseg komentara s pročišćenim tekstom ZTD-a je 1.296 str.

Tvrdi uvez • Cijena 700,00 kn.

Knjigu isporučujemo odmah nakon uplate.

Narudžbenica na kraju časopisa