

PRESUDA SUDA (veliko vijeće)

12. prosinca 2006. (*)

„Sloboda poslovnog nastana – Slobodno kretanje kapitala – Direktiva 90/435/EEZ – Porez na dobit – Isplata dividenda – Ukidanje ili smanjenje lančanog oporezivanja – Oslobođenje – Dividende primljene od društava sa sjedištem u drugoj državi članici ili trećoj zemlji – Porezni kredit – Plaćanje akontacije poreza na dobit – Jednako postupanje – Tužba za povrat ili tužba za naknadu štete”

U predmetu C-446/04,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 234. UEZ-a, koji je uputio High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 13. listopada 2004., koju je Sud zaprimio 22. listopada 2004., u postupku

Test Claimants in the FII Group Litigation

protiv

Commissioners of Inland Revenue,

SUD (veliko vijeće),

u sastavu: V. Skouris, predsjednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (izvjestitelj), P. Kūris i E. Juhász, predsjednici vijeća, J. N. Cunha Rodrigues, G. Arestis, A. Borg Barthet i M. Ilešič, suci,

nezavisni odvjetnik: L. A. Geelhoed,

tajnik: K. Sztranc, administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 29. studenoga 2005.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Test Claimants in the FII Group Litigation, G. Aaronson, *QC*, P. Farmer i D. Cavender, *barristers*, po punomoći S. Whiteheada i M. Andersona, *solicitors*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, prvo E. O’Neill, a zatim C. Gibbs, u svojstvu agenata, uz asistenciju G. Barlinga, *QC*, kao i D. Ewarta te S. Stevens, *barristers*,
- za Irsku, D. O’Hagan, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Clohessy, *BL*, i A. Collinsa, *SC*,
- za Komisiju Europskih zajednica, R. Lyal, u svojstvu agenta,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 6. travnja 2006.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 43. i 56. UEZ-a, te članka 4. stavka 1. i članka 6. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL L 225, str. 6.).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društava sa sjedištem u Ujedinjenoj Kraljevini i Commissioners of Inland Revenue (Porezna uprava Ujedinjene Kraljevine) u pogledu poreznog tretmana dividendi primljenih od društava nerezidentnih u toj državi članici.

Pravni okvir

Pravo Zajednice

- 3 Članak 4. stavak 1. Direktive 90/435, u izvornom tekstu, predviđa:
„Kada matično društvo kao član svojeg društva kćeri prima raspodijeljenu dobit, država matičnog društva, osim u slučaju likvidacije društva kćeri, ili:
– suzdržava se od oporezivanja takve dobiti ili,
– oporezuje takve dobiti, pri čemu ovlašćuje to društvo da odbije od iznosa svoje porezne obveze dio poreza na dobit koji se odnosi na tu dobit, a koji je isplatilo društvo kći i, prema potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu kćeri prema odredbama kojima se odstupa od članka 5., do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza.” [neslužbeni prijevod]
- 4 U skladu s člankom 6. te direktive, država članica matičnog društva ne smije ubirati porez po odbitku na dobit koju to društvo prima od svojeg društva kćeri.
- 5 Članak 7. Direktive 90/435 određuje:
„1. Pojam „porez po odbitku”, koji se koristi u ovoj Direktivi ne obuhvaća akontaciju ili plaćanje predujma (fr. *précompte*) poreza na dobit državi članici iz koje je društvo kći, koje se izvršava u vezi s raspodjelom dobiti matičnom društvu.
2. Ova Direktiva ne utječe na domaće odredbe ili odredbe na temelju sporazuma koje su namijenjene za uklanjanje ili smanjenje dvostrukog ekonomskog

oporezivanja dividenda, posebno ne na odredbe koje se odnose na plaćanje poreznih kredita primateljima dividendi.” [neslužbeni prijevod]

Nacionalno pravo

- 6 Na temelju poreznog zakonodavstva na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini, dobit koju su tijekom poslovne godine ostvarila sva društva rezidentna u toj državi članici, kao i sva društva koja ondje nemaju sjedište ali u toj državi obavljaju poslovnu djelatnost posredstvom podružnice ili agencije, oporezuje se porezom na dobit u toj državi.
- 7 Ujedinjena Kraljevina Velike Britanije i Sjeverne Irske od 1973. primjenjuje sustav oporezivanja pod nazivom „djelomično pripisivanje” prema kojem, kako bi se izbjeglo dvostruko ekonomsko oporezivanje, kad jedno rezidentno društvo isplaćuje dobit, dio poreza na dobit koje to društvo plaća pripisuje se njegovim dioničarima. Taj se sustav do 6. travnja 1999. temeljio, s jedne strane, na tome da društvo koje isplaćuje dividende plaća akontaciju poreza na dobit i, s druge strane, na poreznom kreditu koji se dodjeljuje dioničarima koji primaju isplatu dividendi uz koji, što se tiče društava primatelja koji su rezidentni u Ujedinjenoj Kraljevini, ide i izuzimanje od poreza na dobit za dividende koje je primilo društvo rezidentno u istoj državi članici.

Plaćanje akontacije poreza na dobit

- 8 U skladu s člankom 14. Zakona o porezima na dohodak i dobit iz 1988. (Income and Corporation Taxes Act 1988, u daljnjem tekstu: ICTA), u verziji koja je u to doba bila primjenjiva na činjenice u glavnom postupku, društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini koje svojim dioničarima isplaćuje dividende dužno je platiti akontaciju poreza na dobit (engl. *advance corporation tax*, u daljnjem tekstu: ACT), obračunan na iznos ili vrijednost izvršene isplate.
- 9 Društvo ima pravo u ograničenoj mjeri prebiti ACT plaćen na temelju isplate ostvarene tijekom predmetne poslovne godine s iznosom koji je dužno platiti na ime poreza na dobit (engl. *mainstream corporation tax*) za tu poslovnu godinu. Ako porezna obveza društva na ime poreza na dobit nije dovoljna da se njome omogući prebijanje cijelog ACT-a, višak ACT-a može se prenijeti bilo na prethodnu ili na sljedeću poslovnu godinu, ili na društva kćeri tog društva koja ga mogu prebiti s iznosom koji su dužna platiti na ime poreza na dobit. Višak ACT-a može se prenijeti samo na rezidentna društva kćeri u Ujedinjenoj Kraljevini .
- 10 Grupa društava Ujedinjene Kraljevine može se isto tako odlučiti za sustav grupnog oporezivanja, kojim se društvima koja pripadaju grupi omogućuje da odgode plaćanje ACT-a sve dok matično društvo te grupe ne isplati dividende. Taj sustav, koji je predmet presude od 8. ožujka 2001., *Metallgesellschaft i dr. (C-397/98 i C-410/98, Zb., str. I-1727.)*, nije predmet i u ovom slučaju.

Položaj rezidentnih dioničara koji primaju dividende od rezidentnih društava

- 11 U skladu s člankom 208. ICTA-a, ako društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini primi dividende od društva rezidentnog u istoj državi članici, ono nije obveznik poreza na dobit na te dividende.
- 12 Nadalje, na temelju članka 231. stavka 1. ICTA-a, svaka isplata dividendi jednog rezidentnog društva drugom rezidentnom društvu koja podliježe ACT-u dovodi do poreznog kredita u korist drugog društva, koji je jednak dijelu iznosa ACT-a koji plaća prvo društvo. Na temelju članka 238. stavka 1. ICTA-a, u društvima primateljima, isplaćena dividenda i porezni kredit zajedno predstavljaju „dohodak od ulaganja oslobođen poreza” (engl. *franked investment income* ili FII).
- 13 Društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini koje je od drugog rezidentnog društva primilo dividende čijom se isplatom ostvaruje pravo na porezni kredit može preuzeti iznos ACT-a koji plaća to drugo društvo te ga odbiti od iznosa ACT-a koji ono samo mora platiti prilikom isplate dividendi svojim dioničarima i to tako da plaća samo razliku ACT-a.
- 14 U skladu s tablicom F ICTA-a, fizička osoba s prebivalištem u Ujedinjenoj Kraljevini obveznik je poreza na dohodak na dividende koje je primila od društva rezidentnog u Ujedinjenoj Kraljevini. Međutim, ona ipak ima pravo na porezni kredit koji je jednak dijelu iznosa ACT-a koji plaća to društvo. Taj se porezni kredit može odbiti od porezne obveze te osobe na ime poreza na dohodak koji se odnosi na dividende ili se može osobi platiti u gotovini ako porezni kredit premašuje iznos porezne obveze te osobe.

Položaj rezidentnih dioničara koji primaju dividende od nerezidentnih društava

- 15 Ako društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini primi dividende od društva koje nije rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini, ono jest obveznik poreza na dobit na ime tih dividendi.
- 16 U takvom slučaju društvo koje primi navedene dividende nema pravo na porezni kredit, a primljene se dividende ne kvalificiraju kao dohodak od ulaganja oslobođen poreza. No, u skladu s člancima 788. i 790. ICTA-a, ono ima pravo na poreznu olakšicu na ime poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende platilo u svojoj državi rezidentnosti, a ta se olakšica dodjeljuje ili na temelju propisa koji su na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini ili na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je Ujedinjena Kraljevina sklopila s drugom državom.
- 17 Tako se nacionalnim zakonodavstvom omogućuje da se obveza poreza na dobit rezidentnih društava koja primaju dividende prebije s porezom po odbitku na dividende koje isplaćuje nerezidentno društvo. Ako to rezidentno društvo koje prima dividende izravno ili neizravno kontrolira, ili je društvo kći koje izravno ili neizravno kontrolira, 10 % ili više glasačkih prava društva koje isplaćuje dividende, porezna se olakšica proširuje i na osnovni inozemni porez na dobit koji se plaća na dobit iz koje su isplaćene dividende. Porezna olakšica na taj inozemni porez može se odobriti samo u visini iznosa porezne obveze u Ujedinjenoj Kraljevini na ime poreza na dobit na dohodak u pitanju.

- 18 Slične odredbe primjenjuju se na temelju ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je sklopila Ujedinjena Kraljevina.
- 19 Ako rezidentno društvo samo provodi isplatu dividendi svojim dioničarima, ono je dužno platiti ACT.
- 20 Što se tiče mogućnosti prebijanja ACT-a plaćenog na ime takve isplate dividendi s iznosom koji je navedeno rezidentno društvo dužno platiti na ime poreza na dobit, činjenica da to rezidentno društvo prima dividende od nerezidentnog društva vjerojatno će prouzročiti višak ACT-a iz dva razloga.
- 21 S jedne strane, kao što je istaknuto u točki 16. ove presude, isplatom dividendi od strane nerezidentnog društva ne ostvaruje se porezni kredit koji se može odbiti od iznosa ACT-a koji rezidentno društvo mora platiti kad isplaćuje dividende svojim dioničarima.
- 22 S druge strane, ako rezidentno društvo ima pravo na poreznu olakšicu za porez koji je nerezidentno društvo platilo u inozemstvu, prijebijem navedenog poreza s iznosom porezne obveze na ime poreza na dobit, rezidentnim se društvima smanjuje iznos koji može biti predmet smanjenja po osnovi ACT-a.

Sustav FID

- 23 Od 1. srpnja 1994. rezidentno društvo koje prima dividende od nerezidentnog društva može odlučiti, prilikom isplate dividendi svojim dioničarima, da će tu dividendu kvalificirati kao „dividendu od inozemnog dohotka” (engl. *foreign income dividend*, u daljnjem tekstu: FID), na koju se plaća ACT, ali kojom se tom društvu omogućuje da, pod uvjetom da FID dosegne razinu primljenih inozemnih dividendi, zatraži povrat viška plaćenog ACT-a.
- 24 Iako ACT treba platiti 14 dana nakon tromjesečja u kojem je dividenda bila isplaćena, višak ACT-a može se vratiti tek kada rezidentno društvo postane dužno platiti porez na dobit, odnosno devet mjeseci nakon završetka poslovne godine.
- 25 Kada se dividenda koja je kvalificirana kao FID isplati dioničaru koji je fizička osoba, on više ne ostvaruje pravo na porezni kredit, nego se smatra, u svrhe poreza na dohodak, kao da je primio dohodak na koji se primijenila najniža porezna stopa. Ni dioničari koji su inače oslobođeni poreza, kao što su mirovinski fondovi Ujedinjene Kraljevine, kad su primatelji FID-a, ne ostvaruju pravo na porezni kredit.
- 26 Sustav ACT-a, uključujući i sustav FID-a (u daljnjem tekstu: sustav FID), ukinut je za isplate dividendi izvršene počevši od 6. travnja 1999.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 27 Glavni postupak proizlazi iz spora vrste *group litigation* o dohotku od ulaganja oslobođenom poreza (Franked Investment Income Group Litigation), koji se sastoji od nekoliko tužbi koje su pred High Court of Justice (England & Wales),

Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*) podnijela društva rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini koja imaju udjele u društvima rezidentnima u drugim državama članicama ili trećim zemljama.

- 28 Predmeti koje je sud koji je uputio zahtjev izabrao kao „referentne” predmete za potrebe ovog zahtjeva za prethodnu odluku odnose se na zahtjeve koje su podnijela društva rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini, a koja su dio grupe British American Tobacco (BAT, u daljnjem tekstu: tužitelji u glavnom postupku). Na čelu grupe nalazi se matično društvo koje izravno ili neizravno ima stopostotni udio u kapitalu drugih društava, dok ta društva imaju stopostotni udio u kapitalu društava sa sjedištem u različitim državama članicama Europske unije i Europskoga gospodarskog prostora, te u trećim zemljama.
- 29 Ti se predmeti odnose, kao prvo, na dividende koje su nerezidentna društva isplatila u korist tužitelja u glavnom postupku od financijske godine koja je završila 30. rujna 1973. a, prema zahtjevu za prethodnu odluku, barem do datuma na koji je podnesen zahtjev za prethodnu odluku, kao drugo, na dividende koje je matično društvo grupe BAT svojim dioničarima isplatilo od iste financijske godine do 31. ožujka 1999., kao treće, na uplate ACT-a koje su izvršili tužitelji u glavnom postupku od navedene financijske godine do 14. travnja 1999. te, kao četvrto, na dividende koje se kvalificiraju kao FID isplaćene između 30. rujna 1994. i 30. rujna 1997.
- 30 Tužitelji u glavnom postupku traže povrat novca i/ili kompenzaciju gubitaka do kojih je došlo zbog toga što se na njih primjenjuje zakonodavstvo koje je na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini, a osobito u pogledu:
- poreza na dobit koji se plaća na primljene inozemne dividende i poreznih olakšica i poreznih kredita primijenjenih na to oporezivanje koji bi se, da takav porez ne postoji, mogli upotrijebiti ili prenijeti radi umanjenja drugih poreza;
 - ACT-a koji se plaća na iznose inozemnih dividendi isplaćene njihovim dioničarima, ako preostane višak ACT-a;
 - u potonjem slučaju, uskraćivanja punog raspolaganja navedenim iznosima između datuma plaćanja ACT-a i trenutka u kojem je ACT prebijen s porezom na dobit, i
 - u slučaju kad su isplaćene dividende koje se kvalificiraju kao FID, uskraćivanja punog raspolaganja iznosima plaćenima kao ACT između datuma plaćanja ACT-a i trenutka njegovog povrata kao i dodatnih iznosa koje su tužitelji u glavnom postupku trebali isplatiti svojim dioničarima kako bi kompenzirali nepostojanje poreznog kredita kod njih.
- 31 U tim je okolnostima High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Visoki sud, Engleska i Wales, Odjel *Chancery*) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Je li člancima 43. ili 56. UEZ-a protivno to što je država članica zadržala na snazi i primjenjuje mjere na temelju kojih se od poreza na dobit izuzimaju

dividende koje je primilo društvo rezidentno u toj državi članici (u daljnjem tekstu: rezidentno društvo) a isplatila su ih druga rezidentna društva, dok dividende koje je primilo rezidentno društvo a isplatila društva rezidentna u drugim državama članicama (u daljnjem tekstu: nerezidentna društva) podliježu porezu na dobit (nakon što je odobrila poreznu olakšicu kojom se sprječava dvostruko oporezivanje za svaki porez po odbitku koji se plaća za tu dividendu i, u određenim okolnostima, za osnovni porez koji nerezidentna društva plaćaju na svoju dobit u svojoj zemlji rezidentnosti)?

2. Ako država članica ima sustav kojim se u određenim okolnostima propisuje plaćanje akontacije poreza na dobit [...] prilikom isplate dividendi koje rezidentno društvo izvršava svojim dioničarima te da se za te dividende dioničarima rezidentnim u toj državi članici dodjeljuje porezni kredit, krši li ta država članica članak 43. ili članak 56. UEZ-a, ili pak članak 4. stavak 1. ili članak 6. Direktive [90/435] ako zadrži na snazi i primjenjuje mjere kojima se rezidentnom društvu omogućuje da isplati dividende svojim dioničarima a da nije dužno platiti ACT kad dividende primi od rezidentnih društava te države članice (izravno ili neizravno, posredstvom drugih društava rezidentnih u toj državi članici), a kojima se rezidentnom društvu ne omogućuje da svojim dioničarima isplati dividende a da nije dužno platiti ACT kad dividende primi od nerezidentnih društava?
3. Je li odredbama prava Zajednice navedenima u drugom pitanju protivno da države članice zadržavaju na snazi i primjenjuju mjere kojima se omogućuje prebijanje iznosa koji se plaća na ime ACT-a s porezom na dobit koji za svoju dobit plaća društvo koje isplaćuje dividende i s porezom koji plaćaju druga društva unutar grupe rezidenata u toj državi članici:
 - (a) ali kojima se ne predviđa nikakav oblik prijeboja obveze ACT-a niti ikakva ekvivalentna olakšica (poput povrata ACT-a) poreza za dobit, bilo u toj državi ili u drugim državama članicama, koju su ostvarila društva unutar grupe nerezidenata u toj državi članici, i/ili
 - (b) kojima se predviđa da se bilo kakvom poreznom olakšicom kojom se sprječava dvostruko oporezivanje, a na koju ima pravo društvo rezidentno u toj državi članici, smanjuje porez na dobit s kojim se može prebiti obveza ACT-a?
4. Ako država članica primjenjuje mjere kojima se u određenim okolnostima predviđa da rezidentna društva, ako ona tako izaberu, dobivaju povrat ACT-a plaćenog na iznose isplaćene njihovim dioničarima ako su iznose primila rezidentna društva, a isplatila nerezidentna društva (uključujući u tom smislu i društva rezidentna u trećim zemljama), je li ta država članica povrijedila članak 43. UEZ-a, članak 56. UEZ-a ili članak 4. stavak 1. [Direktive 90/435] ili članak 6. [te] direktive ako se tim mjerama:
 - (a) rezidentna društva obvezuje da plate ACT pa da naknadno traže njegov povrat, i

- (b) ne predviđa da dioničari rezidentnih društava dobiju porezni kredit iako bi ga na dividende koje je isplatilo rezidentno društvo koje samo nije primilo dividende od nerezidentnog društva trebali dobiti?
5. Ako je prije 31. prosinca 1993. država članica donijela mjere u bitnome opisane u prvom i drugom pitanju te je nakon tog datuma donijela druge mjere u bitnome opisane u četvrtom pitanju, a ako te druge mjere predstavljaju ograničenje zabranjeno člankom 56. UEZ-a, treba li se to ograničenje kvalificirati kao novo ograničenje koje 31. prosinca 1993. još nije postojalo?
6. Ako je bilo koja od mjera opisanih u pitanjima od prvog do petog protivna bilo kojoj od odredbi prava Zajednice na koje se ta pitanja odnose, u slučaju kada rezidentno društvo ili druga društva iste grupe podnose sljedeće tužbe koje se temelje na navedenim povredama:
- (a) tužbu za povrat poreza na dobit nezakonito naplaćenog u okolnostima opisanim u prvom pitanju;
 - (b) tužbu kojom se traži ponovno priznavanje porezne olakšice (ili kompenzacija gubitka) koja je primijenjena na porez na dobit nezakonito naplaćen u okolnostima navedenima u prvom pitanju;
 - (c) tužbu za povrat (ili kompenzaciju) ACT-a koji se nije mogao prebiti s obvezom poreza na dobit ili za koji se nije mogla na drugi način ostvariti porezna olakšica, a koji se ne bi bio platio (ili koji bi se odbio) da nije počinjena povreda;
 - (d) kad je ACT prebijen s porezom na dobit, tužbu zbog uskraćivanja punog raspolaganja navedenim iznosima između datuma plaćanja ACT-a i datuma tog prijeboja;
 - (e) tužbu za povrat poreza na dobit koji je platilo društvo ili drugo društvo iz grupe kad je jedno od tih društava oporezovano porezom na dobit bez mogućnosti korištenja drugih poreznih olakšica, kako bi se omogućilo da se obveza ACT-a prebije s porezom na dobit koji je društvo dužno platiti (ograničenja propisana za prebijanje ACT-a dovode do stvaranja viška poreza na dobit koji je društvo dužno platiti);
 - (f) tužbu zbog uskraćivanja punog raspolaganja novčanim iznosima jer je porez na dobit plaćen ranije nego bi inače bio plaćen ili zbog gubitka dobiti od porezne olakšice zbog okolnosti navedenih pod točkom (e) gore;
 - (g) tužbu rezidentnog društva za isplatu (ili kompenzaciju) viška ACT-a koji je to društvo prenijelo na drugo društvo grupe i na koji nije ostvarena porezna olakšica kad se to drugo društvo prodalo, podijelilo ili je za njega proglašena likvidacija;

- (h) tužbu u slučaju kad je ACT plaćen, a zatim je ipak vraćen na temelju odredbi navedenih u četvrtom pitanju, zbog uskraćivanja punog raspolaganja predmetnim iznosom od datuma plaćanja ACT-a do datuma kad je on vraćen;
- (i) tužbu za kompenzaciju kad se rezidentno društvo odlučilo za povrat ACT-a na temelju odredbi navedenih u četvrtom pitanju te je svojim dioničarima nemogućnost dobivanja poreznog kredita kompenziralo povećavanjem iznosa dividendi,

treba li se svaka od tih tužbi o kojima se odlučuje zasebno smatrati:

- tužbom za povrat nepropisno naplaćenih iznosa, tako da je taj povrat posljedica povreda gore navedenih odredbi prava Zajednice i dodatno pravo koje iz tih povreda proizlazi, ili
- pravom na kompenzaciju ili odštetu, na način da je potrebno ispuniti uvjete navedene u presudi [od 5. ožujka 1996., Brasserie du Pêcheur i Factortame, C-46/93 i C-48/93, Zb., str. I-1029.] u području naknade štete, ili
- pravom na isplatu iznosa koji predstavlja neopravdano uskraćenu korist?

7. U slučaju da u odgovoru na bilo koji od dijelova šestog pitanja tužba bude kvalificirana kao tužba za plaćanje iznosa koji predstavlja neopravdano uskraćenu korist:

- a) je li pravo na takvu isplatu posljedica ili dodatno pravo koje proizlazi iz gore navedenih odredbi prava Zajednice, ili
- b) je li potrebno ispuniti uvjete koji su u području naknade štete navedeni u [gore navedenoj] presudi [Brasserie du Pêcheur i Factortame], ili
- c) je li potrebno ispuniti druge uvjete?

8. Zahtijevaju li gore navedeno šesto i sedmo pitanje drukčiji odgovor u zavisnosti od toga jesu li, u okviru nacionalnog prava, tužbe navedene u šestom pitanju podnesene kao tužbe za povrat [*restitutionary claims*] ili su podnesene ili trebaju biti podnesene kao tužbe za odštetu [*claims for damages*]?

9. Koje smjernice, ako postoje, Sud smatra da bi trebalo dati za predmetni spor i koje bi posljedice nacionalni sud trebao uzeti u obzir kad bude odlučivao je li počinjena dovoljno ozbiljna povreda u smislu [gore navedene] presude [Brasserie du Pêcheur i Factortame], posebno što se tiče pitanja može li se u postojećoj sudskoj praksi u pogledu tumačenja relevantnih odredbi prava Zajednice ta povreda opravdati, ili što se tiče

pitanja postoji li u svakom pojedinom slučaju dovoljna uzročna veza kojom bi se mogla utvrditi „izravna uzročna veza” u smislu te presude?”

- 32 Sud koji je uputio zahtjev ističe da iz članka 57. stavka 1. UEZ-a proizlazi da se u odnosima s trećim zemljama za ograničenje slobodnoga kretanja kapitala koje je postojalo 31. prosinca 1993. ne može smatrati da je protivno članku 56. UEZ-a. Sud koji je uputio zahtjev smatra da se, s obzirom na to da se prva tri pitanja odnose na odredbe koje su postojale prije tog datuma, opseg tih pitanja ograničava na situacije u kojima sudjeluju države članice Europske zajednice. Četvrto i peto pitanje, u kojima se navode odredbe donesene nakon tog datuma, odnose se, što se tiče primjene članka 56. UEZ-a, na situacije u kojima sudjeluju države članice Zajednice kao i one koje se odnose na treće zemlje.

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

- 33 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita je li člancima 43. i 56. UEZ-a protivno zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se od poreza na dobit izuzimaju dividende koje je rezidentno društvo primilo od društva koje je također rezidentno u toj državi (u daljnjem tekstu: domaće dividende), dok na temelju istog zakonodavstva tom porezu podliježu dividende koje je rezidentno društvo primilo od društva koje nije rezidentno u toj državi (u daljnjem tekstu: inozemne dividende), a u potonjem slučaju istodobno se odobrava porezna olakšica za svaki porez po odbitku koji se naplaćuje u državi članici rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende kao i, ako rezidentno društvo primatelj dividendi izravno ili neizravno kontrolira 10 % ili više glasačkih prava društva koje isplaćuje dividende, porezna olakšica za porez na dobit koji je društvo koje isplaćuje dividende platilo na osnovnu dobit na isplaćene dividende.
- 34 Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, takvo nacionalno zakonodavstvo protivno je člancima 43. i 56. UEZ-a jer se, kao prvo, njime može odvratiti rezidentna društva od toga da osnuju društva kćeri ili da ulože u kapital društava u drugim državama članicama i, kao drugo, ono se ne može opravdati ni razlikom između situacija inozemnih dividendi i domaćih dividendi, a ni ciljem da se osigura dosljednost nacionalnih poreznih sustava.
- 35 Najprije valja podsjetiti da, na temelju ustaljene sudske prakse, iako izravno oporezivanje pripada u nadležnost država članica, one ga uvijek moraju provoditi u skladu s pravom Zajednice (vidjeti posebno presudu od 6. lipnja 2000., Verkooijen, C-35/98, Zb., str. I-4071., t. 32.; gore navedenu presudu Metallgesellschaft i dr., t. 37., i presudu od 23. veljače 2006., Keller Holding, C-471/04, Zb., str. I-2107., t. 28.).
- 36 U tom pogledu valja istaknuti da nacionalno zakonodavstvo, kojim se primitak dividendi od strane rezidentnog društva oporezuje i to na način da, ne samo osnovica nego i mogućnost da se od tog poreza odbije porez koji je plaćen u državi rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende ovise o tome radi li se o domaćim ili inozemnim dividendama kao i o udjelu koji društvo primatelj drži u društvu koje isplaćuje dividende, može potpadati i pod članak 43. UEZ-a o

slobodi poslovnog nastana i pod članak 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

- 37 Iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da se predmeti koji su izabrani kao „referentni” u okviru spora koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev odnose na društva rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini koja su primila dividende od nerezidentnih društava koja su u njihovom stopostotnom vlasništvu. Budući da se radi o udjelu kojim se imatelju daje određeni utjecaj na odluke društva te mu se omogućuje da mu odredi djelatnosti, u ovom se slučaju primjenjuju odredbe Ugovora o EZ-u o slobodi poslovnog nastana (presude od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, Zb., str. I-2787., t. 21. i 22.; od 21. studenoga 2002., X i Y, C-436/00, Zb., str. I-10829., t. 37. i 66. do 68., kao i od 12. rujna 2006., Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb., I-7995., t. 31.).
- 38 Kao što je naveo nezavisni odvjetnik u točki 33. svojeg mišljenja, priroda udjela drugih društava koja su stranke u predmetnom postupku nije navedena pred Sudom. Stoga se ne može isključiti da se ovaj spor jednako odnosi na utjecaj predmetnog nacionalnog zakonodavstva u glavnom postupku na situaciju rezidentnih društava koja su primila dividende na temelju udjela kojim im se ne dodjeljuje određeni utjecaj na odluke društva koje isplaćuje dividende i ne omogućuje im se da određuju njegove djelatnosti. Prema tome, to zakonodavstvo također treba ispitati s obzirom na odredbe Ugovora o slobodnom kretanju kapitala.

Sloboda poslovnog nastana

- 39 Što se tiče, kao prvo, situacije tužiteljâ u glavnom postupku, valja podsjetiti da se slobodom poslovnog nastana, koja se građanima Unije priznaje člankom 43. UEZ-a i koja za njih podrazumijeva pristup samostalnoj djelatnosti i njezino obavljanje kao i osnivanje poduzeća i upravljanje poduzećima u istim uvjetima koje zakonodavstvo država članica poslovnog nastana utvrđuje za vlastite državljane, u skladu s člankom 48. UEZ-a, trgovačkima društvima osnovanima u skladu sa zakonodavstvom neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Zajednice, priznaje pravo da svoju djelatnost u predmetnoj državi članici obavljaju putem društava kćeri, zastupništava ili podružnica (vidjeti osobito presude od 21. rujna 1999., Saint-Gobain ZN, C-307/97, Zb., str. I-6161., t. 35.; od 13. prosinca 2005., Marks & Spencer, C-446/03, Zb., str. I-10837., t. 30. kao i gore navedenu presudu Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, t. 41.).
- 40 Važno je podsjetiti na to da u pogledu društava njihovo sjedište u smislu članka 48. UEZ-a služi za utvrđivanje njihove veze s pravnim poretkom jedne države članice, poput državljanstva kod fizičkih osoba. Međutim, dopustiti da država članica poslovnog nastana može slobodno primijeniti različit tretman samo zbog činjenice da se sjedište društva nalazi u drugoj državi članici lišilo bi članak 43. UEZ-a njegove biti. (vidjeti u tom smislu presude od 28. siječnja 1986., Komisija/Francuska, 270/83, Zb., str. 273., t. 18.; od 13. srpnja 1993., Commerzbank, C-330/91, Zb., str. I-4017., t. 13.; gore navedene presude Metallgesellschaft i dr., t. 42., i Marks & Spencer, t. 37.). Naime, sloboda

poslovnog nastana ima za cilj zajamčiti korištenje nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, uz zabranu svake diskriminacije na temelju sjedišta društava (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Komisija/Francuska, t. 14., i Saint-Gobain ZN, t. 35.).

- 41 U predmetu u glavnom postupku valja utvrditi da je, za rezidentno društvo koje prima dividende od drugog društva u kojem izravno ili neizravno kontrolira najmanje 10 % glasačkih prava, predmetnim nacionalnim zakonodavstvom predviđen drukčiji porezni tretman ovisno o tome dolaze li primljene dividende od društva koje je i samo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini ili od društva rezidentnog u nekoj drugoj državi članici. Naime, u prvom slučaju, primljene dividende ne podliježu porezu na dobit, dok u drugom slučaju podliježu navedenom porezu, ali se na temelju njih može ostvariti porezna olakšica za svaki porez po odbitku koji se isplaćuje prilikom isplate dividendi u državi rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende kao i za porez na dobit koji se plaća u potonjoj na osnovnu dobit.
- 42 Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, činjenica da se na temelju zakonodavstva koje je na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini za rezidentno društvo koje prima dividende primjenjuje sustav izuzimanja od poreza ako se radi o domaćim dividendama, a sustav prebijanja ako se radi o inozemnim dividendama, dovodi do toga da drugi podliježe nepovoljnijem poreznom tretmanu od onog prvog.
- 43 Najprije valja napomenuti da država članica koja želi spriječiti ili ublažiti lančano oporezivanje isplaćene dobiti ima na raspolaganju nekoliko sustava. Kod dioničara koji primaju dividende ti sustavi ne moraju nužno imati iste rezultate. Stoga u sustavu izuzimanja od poreza dioničar koji prima dividende u načelu ne plaća porez na ime primljenih dividendi bez obzira na stope poreza kojima u društvu koje isplaćuje dividende podliježu osnovna dobit i iznos koji je potonji stvarno platio na ime tog poreza. Nasuprot tome, u sustavu prebijanja kao što je onaj iz glavnog postupka, dioničar može svoju poreznu obvezu na ime primljenih dividendi prebiti samo s iznosom poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende moralo platiti na osnovnu dobit, a taj se iznos može prebiti samo do ograničenog iznosa poreza koji je dužan platiti taj dioničar.
- 44 Što se tiče dividendi koje je matičnom društvu rezidentnom u državi članici isplatilo društvo rezidentno u drugoj državi članici u kojem to matično društvo ima najmanje 25 % udjela, člankom 4. stavkom 1. Direktive 90/435 državama članicama izričito se daje da izaberu između sustava izuzimanja od oporezivanja i sustava prebijanja. Njime se naime predviđa da, ako matično društvo od društva kćeri prima raspodijeljenu dobit, osim u slučaju likvidacije društva kćeri, država matičnog društva ili se suzdržava od oporezivanja takve dobiti ili je oporezuje, pri čemu ovlašćuje to društvo da odbije od iznosa svoje porezne obveze dio poreza na dobit koji se odnosi na tu dobit, a koji je isplatilo društvo kći i, prema potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu kćeri, do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza.
- 45 Međutim, tijekom razvoja svojeg poreznog sustava, a osobito kod uspostavljanja mehanizma kojim se sprječava ili ublažava lančano ili dvostruko ekonomsko

oporezivanje, države članice moraju poštovati zahtjeve koji proizlaze iz prava Zajednice, posebno one propisane odredbama Ugovora koje se odnose na slobode kretanja.

- 46 Iz sudske prakse, dakle, proizlazi da, koji se god mehanizam usvoji za sprječavanje ili ublažavanje lančanog ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja, slobode kretanja zajamčene Ugovorom sprječavaju da država članica na manje povoljan način tretira strane od domaćih dividendi, osim ako se ta razlika u tretmanu odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili je opravdana važnim razlozima u općem interesu (vidjeti u tom smislu presude od 15. srpnja 2004., Lenz, C-315/02, Zb., str. I-7063., t. 20. do 49. i od 7. rujna 2004., Manninen, C-319/02, Zb., str. I-7477., t. 20. do 55.). Isto tako, što se tiče mogućnosti koje se daju državama članicama Direktivom 90/435, Sud je podsjetio da se one mogu ostvariti samo ako se poštuju temeljne odredbe Ugovora, a osobito one koje se odnose na slobodu poslovnog nastana (gore navedena presuda Keller Holding, t. 45.).
- 47 Što se tiče pitanja može li država članica na domaće dividende primijeniti sustav izuzimanja od poreza ako na inozemne dividende primjenjuje sustav prebijanja, valja napomenuti da svaka država članica treba u skladu s pravom Zajednice organizirati svoj sustav oporezivanja raspodijeljene dobiti, a posebno definirati poreznu osnovicu kao i poreznu stopu koju će primjenjivati na društvo koje isplaćuje dividende i/ili dioničara koji ih prima, pod uvjetom da podliježu oporezivanju u toj državi članici.
- 48 Dakle, u načelu se pravom Zajednice ne zabranjuje državi članici da lančano oporezivanje dividendi koje je primilo rezidentno društvo izbjegne primjenjujući pravila kojima se te dividende izuzimaju od oporezivanja ako ih je platilo rezidentno društvo, i istodobno sprječavajući, putem sustava prebijanja, lančano oporezivanje navedenih dividendi ako ih je platilo nerezidentno društvo.
- 49 Kako bi u takvoj situaciji sustav prebijanja bio u skladu s pravom Zajednice, kao prvo, važno je da inozemne dividende u toj državi članici ne podliježu većoj poreznoj stopi od stope koja se primjenjuje na domaće dividende.
- 50 Nadalje, ta država članica treba izbjeći lančano oporezivanje inozemnih dividendi time što će se iznos poreza koji je platilo nerezidentno društvo koje je isplatilo dividende prebijati s iznosom poreza koji se primjenjuje na rezidentno društvo primatelja do granice potonjeg iznosa.
- 51 Dakle, ako osnovna dobit od inozemnih dividendi u državi članici društva koje isplaćuje dividende podliježe porezu koji je niži od poreza koji ubire država članica društva primatelja, ova potonja mora odobriti takav ukupan porezni kredit koji odgovara porezu koji je društvo koje isplaćuje dividende platilo u svojoj državi članici rezidentnosti.
- 52 Suprotno tome, kad ta dobit u državi članici društva koje isplaćuje dividende podliježe većem porezu od poreza koji ubire država članica društva primatelja, potonja je obvezna odobriti porezni kredit samo do visine iznosa obveze poreza na dobit društva primatelja. Nije dužna vratiti razliku, odnosno iznos koji je

plaćen u državi članici društva koje isplaćuje dividende, a koji premašuje iznos porezne obveze u državi članici društva primatelja.

- 53 U tim okolnostima činjenica da se, u usporedbi sa sustavom izuzimanja, sustavom prebijanja poreznim obveznicima propisuju dodatni administrativni troškovi, pri čemu se zahtijeva da se dokaže da je iznos poreza u državi rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende zaista plaćen, ne može se samom po sebi smatrati razlikom u postupanju koja je protivna slobodi poslovnog nastana, zbog toga što su određeni administrativni troškovi propisani rezidentnim društvima koja primaju inozemne dividende sastavni dio funkcioniranja sustava poreznog kredita.
- 54 Tužitelji u glavnom postupku, međutim, tvrde da su na temelju zakonodavstva koje je na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini, u slučaju kad se isplaćuju domaće dividende, te dividende izuzete od poreza na dobit u društvu primatelju neovisno o porezu koji plaća društvo koje isplaćuje dividende, to jest, čak i kad zbog poreznih olakšica koje može ostvariti, potonje nema poreznu obvezu ili plaća porez na dobit koji je manji od nominalne stope koja se primjenjuje u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 55 Vlada Ujedinjene Kraljevine to nije osporavala, ali je, međutim, istaknula da primjena različitih razina oporezivanja na društvo koje isplaćuje dividende i društvo primatelja postoji samo u zaista iznimnim okolnostima o kojima se ne radi u glavnom postupku.
- 56 U tom pogledu, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li porezna stopa zaista jednaka, a različite razine oporezivanja postoje samo u određenim slučajevima, i to zbog promjene porezne osnovice ostvarivanjem određenih iznimnih poreznih olakšica.
- 57 Iz toga slijedi da, u okviru nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku, činjenica da se na domaće dividende primjenjuje sustav izuzimanja, a na inozemne dividende sustav prebijanja nije protivna načelu slobode poslovnog nastana utvrđenom u članku 43. UEZ-a, pod uvjetom da porezna stopa na inozemne dividende nije veća od porezne stope koja se primjenjuje na domaće dividende te da je porezni kredit najmanje jednak iznosu koji se plaća u državi članici društva koje isplaćuje dividende do visine iznosa poreza koji se primjenjuje u državi članici društva primatelja.

Slobodno kretanje kapitala

- 58 Što se tiče, kao drugo, rezidentnih društava koja su primila dividende od društva u kojem kontroliraju 10 % ili više glasačkih prava, a da tim udjelom ne ostvaruju određeni utjecaj na to društvo niti im se omogućuje da mu određuju djelatnosti, valja utvrditi da navedena društva u Ujedinjenoj Kraljevini podliježu, s jedne strane, sustavu izuzimanja ako primaju domaće dividende i, s druge strane, sustavu prebijanja ako primaju inozemne dividende.
- 59 Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, radi se o razlici u postupanju kojom se društva rezidentna u Ujedinjenoj Kraljevini odvrćaju od ulaganja u

kapital društava rezidentnih u drugim državama članicama te ona predstavlja, zbog nedostatka objektivnog opravdanja, povredu članka 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

- 60 Dovoljno je istaknuti u tom pogledu da, kao što je navedeno u točkama 47. do 56. ove presude, zakonodavstvo poput onog iz glavnog postupka ne podrazumijeva diskriminaciju društava koja primaju inozemne dividende. Stoga zaključak iz točke 57. ove presude jednako vrijedi i u pogledu odredbi Ugovora o slobodnom kretanju kapitala.
- 61 Što se tiče, konačno, rezidentnih društava koja su primila dividende od društava u kojima kontroliraju manje od 10 % glasačkih prava, iz predmetnog nacionalnog zakonodavstva proizlazi da se domaće dividende izuzimaju od poreza na dobit, dok inozemne dividende podliježu tom porezu te se u pogledu njih ne može ostvariti porezna olakšica za mogući porez po odbitku koji se naplaćuje na te iste dividende u državi članici rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende.
- 62 U tom pogledu najprije valja napomenuti da se, što se tiče poreznih pravila koja se odnose na sprječavanje ili ublažavanje oporezivanja raspodijeljene dobiti, situacija društva dioničara koje prima inozemne dividende može usporediti sa situacijom društva dioničara koje prima domaće dividende s obzirom na to da u oba slučaja ostvarena dobit u načelu može biti predmet lančanog oporezivanja.
- 63 Međutim, dok se u rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva primijenjenim sustavom izuzimanja otklanja rizik od lančanog oporezivanja raspodijeljene dobiti, to se ne odnosi i na dobit koju raspodjeljuje nerezidentno društvo. Ako u potonjem slučaju država rezidentnosti društva primatelja odobri poreznu olakšicu na porez po odbitku koji se ubire u državi rezidentnosti društva koje isplaćuje dividende, jedini učinak takve porezne olakšice jest da se otkloni legalno dvostruko oporezivanje društva primatelja. Suprotno tome, tom se poreznom olakšicom ne ukida lančano oporezivanje koje nastaje kad se raspodijeljena dobit oporezuje, kao prvo, porezom na dobit koji društvo koje isplaćuje dividende plaća u svojoj državi rezidentnosti te, kao drugo, porezom na dobit koji plaća društvo primatelj.
- 64 Učinak takve razlike u postupanju jest odvratanje društava rezidentnih u Ujedinjenoj Kraljevini od ulaganja kapitala u društva osnovana u drugim državama članicama. Nadalje, proizvodi i ograničavajući učinak u pogledu društava osnovanih u drugim državama članicama u smislu da im predstavlja prepreku prikupljanju kapitala u Ujedinjenoj Kraljevini. Naime, s obzirom na to da se u pogledu dohotka od stranog kapitala u smislu oporezivanja postupa na manje povoljan način nego u pogledu dividendi koje isplaćuju društva osnovana u Ujedinjenoj Kraljevini, dionice društava osnovanih u drugim državama članicama manje su privlačne ulagačima rezidentnim u Ujedinjenoj Kraljevini od dionica društava koja imaju sjedište u toj državi članici (vidjeti gore navedene presude Verkooijen, t. 34. i 35., Lenz, t. 20. i 21. kao i Manninen, t. 22. i 23.).
- 65 Iz toga slijedi da razlika u postupanju do koje dolazi na temelju zakonodavstva poput onog iz glavnog postupka, u pogledu dividendi koje prima rezidentno društvo od nerezidentnog društva u kojem kontrolira manje od 10 % glasačkih

prava, predstavlja ograničenje slobodnoga kretanja kapitala koje je u načelu zabranjeno člankom 56. UEZ-a.

- 66 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, legitimno je i proporcionalno odobriti tim rezidentnim društvima poreznu olakšicu za porez na dobit samo u slučaju poreza koji se na dividendu eventualno plaća kao porez po odbitku. Naime, iz praktičnih razloga društvu koje ima manje od 10 % udjela u društvu koje isplaćuje dividende nije opravdano dodijeliti porezni kredit koji odgovara porezu koji je potonji stvarno platio. Za razliku od poreznog kredita za porez po odbitku, ovaj drugi porezni kredit može se dodijeliti samo nakon dugih i složenih provjera. Stoga je opravdano utvrditi prag u pogledu visine određenog udjela. Osim toga, prag od 10 % koji je utvrdila Ujedinjena Kraljevina velikodušniji je od 25 % koji se uzimaju u obzir u okviru dogovornog modela koji je usvojila Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD), a u izvornoj verziji, i Direktiva 90/435.
- 67 Točno je da se u načelu ostavlja državama članicama da, prilikom uvođenja mehanizama kojima žele spriječiti ili ublažiti lančano oporezivanje raspodijeljene dobiti, odrede kategoriju poreznih obveznika na koje se navedeni mehanizmi mogu odnositi te da u tu svrhu uvedu pragove temeljene na udjelu koji ti porezni dužnici imaju u relevantnim društvima koja isplaćuju dividende. Samo se društvima država članica koja u kapitalu društva druge države članice imaju najmanje 25 % udjela člankom 4. Direktive 90/435, u vezi s člankom 3. te direktive, u verziji koja je bila primjenjiva u trenutku kad su se dogodile činjenice iz glavnog postupka, propisuje državama članicama da, ako ne izuzimaju dobit koju je rezidentno matično društvo primilo od društva kćeri rezidentnog u drugoj državi članici, odobre to matičnom društvu da od svojih poreza odbije ne samo iznos poreza po odbitku koji je odredila država članica rezidentnosti društva kćeri, nego i dio poreza društva kćeri koji se odnosi na tu dobit.
- 68 Međutim, iako se za udjele koji nisu obuhvaćeni Direktivom 90/435, člankom 4. te direktive dakle ne sprječava državu članicu da dobit koju je nerezidentno društvo uplatilo rezidentnom društvu oporezuje, a da potomjem ne odobri poreznu olakšicu za porez na dobit koji je prvo društvo platilo u svojoj državi rezidentnosti, tu nadležnost država članica može izvršavati samo ako dividende koje rezidentno društvo prima od drugog rezidentnog društva isto tako podliježu porezu u društvu primatelju koje ne može ostvariti poreznu olakšicu za porez na dobit koji je platilo društvo koje isplaćuje dividende.
- 69 Naime, činjenica da je za takve udjele država članica dužna odrediti treba li i u kojoj mjeri izbjeći lančano oporezivanje raspodijeljene dobiti, sama po sebi ne znači da joj je time omogućeno da primijeni sustav u kojem se prema inozemnim i domaćim dividendama ne postupa jednako.
- 70 Nadalje, neovisno o činjenici da država članica u svakom slučaju raspolaže različitim sustavima kojima se može spriječiti ili ublažiti lančano oporezivanje raspodijeljene dobiti, moguće poteškoće u pogledu utvrđivanja poreza koji je stvarno plaćen u drugoj državi članici ne mogu opravdati prepreku slobodnom kretanju kapitala kao što je prepreka koja proizlazi iz zakonodavstva iz glavnog

postupka (vidjeti u tom smislu presudu od 4. ožujka 2004., Komisija/Francuska, C-334/02, Zb., str. I-2229., t. 29. i gore navedenu presudu Manninen, t. 54.).

- 71 Iz toga slijedi da je porezno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku protivno načelu slobodnoga kretanja kapitala utvrđenom u članku 56. UEZ-a.
- 72 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 43. i 56. UEZ-a treba tumačiti na način da, kad država članica primjenjuje sustav sprječavanja ili ublažavanja lančanog oporezivanja ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju kad dividende rezidentima isplaćuju rezidentna društva, treba jednako postupati u pogledu dividendi koje rezidentima isplaćuju nerezidentna društva.
- 73 Člancima 43. i 56. UEZ-a nije protivno zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se od poreza na dobit izuzimaju dividende koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva, a na temelju istog zakonodavstva tom porezu podliježu dividende koje je rezidentno društvo primilo od nerezidentnog društva u kojem rezidentno društvo kontrolira najmanje 10 % glasačkih prava, pri čemu se u potonjem slučaju odobrava porezni kredit na ime poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende stvarno platilo u svojoj državi članici rezidentnosti, pod uvjetom da porezna stopa na inozemne dividende nije veća od porezne stope koja se primjenjuje na domaće dividende te da je porezni kredit barem jednak iznosu koji se plaća u državi članici društva koje isplaćuje dividende do visine iznosa poreza koji se primjenjuje u državi članici društva primatelja.
- 74 Članku 56. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se od poreza na dobit izuzimaju dividende koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva, a na temelju istog zakonodavstva tom porezu podliježu dividende koje je rezidentno društvo primilo od nerezidentnog društva u kojem kontrolira manje od 10 % glasačkih prava, pri čemu se potonjem ne odobrava porezni kredit na ime poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende stvarno platilo u svojoj državi rezidentnosti.

Drugo pitanje

- 75 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članke 43. i 56. UEZ-a i/ili članak 4. stavak 1. i članak 6. Direktive 90/435 tumačiti na način da im je protivno nacionalno zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku kojim se, time što se rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva dodjeljuje porezni kredit u pogledu ACT-a koji je potonje platilo na ime te raspodjele, prvom društvu omogućuje da svojim dioničarima isplati dividende a da nije dužno platiti ACT, a rezidentno društvo koje je primilo dividende od nerezidentnog društva mora, u sličnom slučaju, platiti puni ACT.
- 76 Najprije valja napomenuti da, što se tiče raspodjele dobiti koju je primilo društvo države članice, a koje je isplatilo rezidentno društvo kći druge države članice, Direktiva 90/435 primjenjuje se, u skladu s njezinim člankom 3. stavkom 1., u verziji koja je bila primjenjiva kad su se dogodile činjenice iz glavnog postupka, na matična društva koja u kapitalu svojih društava kćeri imaju najmanje 25 % udjela. Kao što je navedeno u točki 38. ove presude, s obzirom na to da se u

odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne pojašnjuje priroda udjela drugih društava koja su stranke u postupku pred sudom koji je uputio zahtjev, ne može se isključiti činjenica da se glavni postupak ne odnosi i na udjele koji nisu obuhvaćeni, kao takvi, materijalnim područjem primjene te direktive.

77 Nadalje, s obzirom na to da se „referentni” predmeti iz glavnog postupka odnose na isplatu dividendi iz financijske godine koja je završila 31. prosinca 1973., oni se barem djelomično odnose na situacije koje u vremenskom smislu ne ulaze u područje primjene Direktive 90/435.

78 Stoga, kako bi se odgovorilo na postavljeno pitanje, valja prvo ispitati u kojoj je mjeri zakonodavstvo poput onog u glavnom postupku u skladu s odredbama Ugovora.

Odredbe Ugovora o slobodi poslovnog nastana i slobodnom kretanju kapitala

79 Na temelju nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka, rezidentno društvo koje prima dividende koje isplaćuje drugo rezidentno društvo ima pravo na porezni kredit koji odgovara dijelu iznosa ACT-a koji je platilo to drugo društvo, što mu omogućava da dividende svojim dioničarima isplati tako da ACT koji se plaća na to ime prebije s ACT-om koji je to drugo društvo već platilo. Nasuprot tome, rezidentno društvo koje prima inozemne dividende ne dobiva takav porezni kredit te stoga mora, prilikom raspodjele svojim dioničarima, platiti puni ACT.

80 Budući da se to zakonodavstvo primjenjuje na isplatu dividendi u korist društava dioničara neovisno o veličini njihova udjela, može potpadati i pod članak 43. UEZ-a o slobodi poslovnog nastana i pod članak 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

81 Međutim, utoliko što se radi o udjelima kojima im se daje određen utjecaj na odluke predmetnih društava te im se omogućuje određivanje njihovih djelatnosti, primjenjuju se odredbe Ugovora o slobodi poslovnog nastana. Uzimajući u obzir okolnosti iz „referentnih” predmeta u glavnom postupku, analizu nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka valja, dakle, započeti s aspekta članka 43. UEZ-a (vidjeti točku 37. ove presude).

82 Kao što ističu tužitelji u glavnom postupku, na temelju zakonodavstva poput onog iz glavnog postupka, rezidentno društvo koje je primilo inozemne dividende, a svojim je dioničarima isplatilo isti iznos dividendi, mora platiti puni ACT, dok se rezidentnom društvu koje je primilo domaće dividende i potom isplatilo dividende svojim dioničarima u istom iznosu kao i dividende koje je primilo, obveza plaćanja ACT-a kompenzira dodijeljenim poreznim kreditom tako da takvo društvo više ne mora platiti ACT.

83 Rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva tim se sustavom jamči da, ako društvo primatelj sa svoje strane raspodjeli dobit svojim dioničarima, ACT se plaća samo jednom. Izuzimanje od ACT-a koje se na taj način dodjeljuje tom društvu primatelju isto je kao izuzimanje na koje na ime poreza na dobit ima pravo na dividende primljene od drugog rezidentnog društva.

- 84 Valja utvrditi da činjenica da ne moraju plaćati ACT predstavlja likvidnosnu prednost jer iznose koje bi inače bilo dužno isplatiti na ime ACT-a dotično društvo može zadržati sve do trenutka u kojem nastaje obveza obračuna poreza na dobit (gore navedena presuda Metallgesellschaft i dr., t. 44.).
- 85 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, ta razlika u postupanju ne predstavlja diskriminaciju zabranjenu pravom Zajednice jer se ona ne temelji na razlici između domaćih i inozemnih dividendi, nego između dividendi za koje je plaćen ACT i onih za koje ACT uopće nije plaćen. Porezni kredit dodijeljen rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva namijenjen je sprječavanju dvostrukog ekonomskog oporezivanja u području ACT-a. Međutim, u situaciji društva koje prima dividende od nerezidentnog društva, s obzirom na to da potonji uopće nije platio ACT, ne postoji opasnost od dvostrukog ekonomskog oporezivanja u pogledu ACT-a.
- 86 Iako je točno da na temelju nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka iznos ACT-a koji rezidentno društvo mora platiti prilikom raspodjele dividendi svojim dioničarima ovisi o tome je li to društvo dividende od društva koje je već platilo ACT primilo ili nije primilo, ipak ostaje činjenica da ta metoda u praksi vodi do postupanja na manje povoljan način prema društvu koje prima inozemne dividende nego prema društvu koje prima domaće dividende. Naime, prilikom naknadne raspodjele dividendi prvo društvo dužno je platiti puni ACT, dok ga drugo plaća samo pod uvjetom da isplaćene dividende njihovim dioničarima premašuju dividende koje je samo društvo primilo.
- 87 Međutim, suprotno onome što ističe vlada Ujedinjene Kraljevine, društvo koje prima inozemne dividende nalazi se, u odnosu na cilj sprječavanja lančanog oporezivanja na koje se odnosi propis u glavnom postupku, u situaciji koja se može usporediti sa situacijom društva koje prima domaće dividende, čak i ako potonji prima samo dividende za koje je ACT plaćen.
- 88 Naime, kao što je naveo nezavisni odvjetnik u točkama 65. do 68. svojeg mišljenja, ACT koji plaća društvo rezidentno u Ujedinjenoj Kraljevini nije ništa drugo nego plaćanje akontacije poreza na dobit, čak i ako se ubire prilikom isplate dividendi i izračunava na temelju iznosa tih dividendi. ACT koji se plaća prilikom isplate dividendi u načelu se može prebiti s porezom na dobit koji društvo mora platiti na dobit za predmetnu poslovnu godinu. Isto tako, kao što je istaknuo Sud kad je donio odluku o sustavu oporezivanja grupe koji je predviđen istim poreznim zakonom koji je na snazi u Ujedinjenoj Kraljevini, dio poreza na dobit koji u takvom sustavu društvo nije dužno platiti unaprijed kad isplaćuje dividende svojem matičnom društvu u načelu se plaća u trenutku kad nastaje obveza obračuna poreza na dobit koji je prvo društvo dužno platiti (vidjeti gore navedenu presudu Metallgesellschaft i dr., t. 53.).
- 89 Međutim, što se tiče društava koja, zbog toga što je njihovo sjedište izvan Ujedinjene Kraljevine, nisu dužna platiti ACT kada dividende isplaćuju rezidentnom društvu, valja utvrditi da i ona u svojoj državi rezidentnosti podliježu porezu na dobit.

- 90 U tim se okolnostima na činjenicu da nerezidentno društvo nakon što je izvršilo isplatu dividendi rezidentnom društvu ne podliježe ACT-u ne može pozvati kako bi se potonjem uskratila mogućnost da umanju iznos ACT-a koji je dužno platiti prilikom kasnije isplate dividendi. Naime, nepodlijezanje takvog nerezidentnog društva ACT-u proizlazi iz činjenice da to društvo podliježe porezu na dobit u svojoj državi rezidentnosti, odnosno izvan Ujedinjene Kraljevine. Međutim, od društva se ne može zahtijevati da plaća akontaciju poreza kojem nikad neće podlijezati (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Metallgesellschaft i dr., t. 55. i 56.).
- 91 Budući da rezidentna društva koja isplaćuju dividende drugim rezidentnim društvima, kao i nerezidentna društva koja izvršavaju takvu isplatu, u svojoj državi rezidentnosti podliježu porezu na dobit, nacionalna mjera koja ima za cilj lančano oporezivanje raspodijeljene dobiti spriječiti samo u pogledu društava koja primaju dividende od drugih rezidentnih društava, dok se društva koja primaju dividende od nerezidentnih društava izlaže likvidnosno nepovoljnom položaju, ne može se opravdati time da se ta društva nalaze u znatno različitim situacijama.
- 92 Ne može se tvrditi, kao što to čini vlada Ujedinjene Kraljevine, da ta nejednakost u postupanju zapravo ne postoji jer društvo rezidentno izvan Ujedinjene Kraljevine koje je izvršilo isplatu dividendi a da nije moralo platiti ACT može svojim dioničarima isplatiti veće iznose. Naime, takvim se argumentom zanemaruje činjenica da takvo društvo isto podliježe porezu na dobit u svojoj državi rezidentnosti, u skladu s pravilima i stopama koje su ondje primjenjive.
- 93 Razlika u postupanju ne može se opravdati ni potrebom da se očuva koherentnost postojećeg poreznog sustava u Ujedinjenoj Kraljevini na temelju izravne povezanosti između dodijeljene porezne olakšice, tj. poreznog kredita odobrenog rezidentnom društvu koje prima dividende od drugog rezidentnog društva, i odgovarajuće porezne obveze kojom se to kompenzira, tj. ACT-a koji je potonje platilo prilikom te isplate. Naime, potreba za takvom izravnom povezanosti morala bi ustvari dovesti do toga da se iste porezne olakšice odobravaju društvima koja primaju dividende od nerezidentnih društava jer su na raspodijeljenu dobit potonja isto tako dužna platiti porez na dobit u svojoj državi rezidentnosti.
- 94 Iz toga slijedi da je članku 43. UEZ-a protivna nacionalna mjera kojom se rezidentnom društvu koje je primilo dividende od drugog rezidentnog društva dopušta da od iznosa koji je prvo društvo dužno platiti na ime ACT-a odbije iznos ACT-a koji je platilo drugo društvo, dok u slučaju kad je rezidentno društvo primilo dividende od nerezidentnog društva, takav odbitak nije dopušten u pogledu poreza na dobit kojem potonje podliježe u svojoj državi rezidentnosti.
- 95 Budući da se ne može isključiti da se postupak koji se vodi pred sudom koji je uputio zahtjev odnosi i na rezidentna društva koja su primila dividende na temelju udjela kojim im se ne daje određen utjecaj na odluke društva koje isplaćuje dividende i ne može određivati njegove djelatnosti, ta se mjera mora ispitati i u pogledu članka 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

- 96 U tom pogledu valja napomenuti da se prema rezidentnim društvima koja primaju inozemne dividende postupa na drukčiji način, tj. da se nalaze u likvidnosno nepovoljnom položaju, koji se ne može opravdati time da se ta društva nalaze u znatno različitim situacijama.
- 97 Učinak takve razlike u postupanju jest odvratanje društava rezidentnih u Ujedinjenoj Kraljevini od ulaganja kapitala u društvo osnovano u drugoj državi članici te također ima ograničavajući učinak u pogledu društava osnovanih u drugim državama članicama u smislu da im predstavlja prepreku prikupljanju kapitala u prvoj državi članici.
- 98 Razlog koji je istaknula vlada Ujedinjene Kraljevine kako bi opravdala tu prepreku slobodnom kretanju kapitala isti je kao onaj već odbijen u okviru ispitivanja nacionalne mjere iz glavnog postupka u smislu slobode poslovnog nastana, pa valja zaključiti da članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da mu je takva mjera protivna.

Direktiva 90/435

- 99 Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, nacionalna porezna pravila iz drugog prethodnog pitanja protivna su i članku 4. stavku 1. i članku 6. Direktive 90/435.
- 100 S jedne strane, počinjena je povreda članka 4. stavka 1. te direktive s obzirom na to da je, za razliku od rezidentnog matičnog društva koje prima domaće dividende, rezidentno matično društvo koje prima inozemne dividende prilikom isplate svojim dioničarima dužno platiti puni ACT, a da na to ime ne ostvaruje poreznu olakšicu za inozemni porez na dobit koji je platilo društvo kći na raspodijeljenu dobit.
- 101 S druge strane, ACT koji treba platiti na inozemne dividende predstavlja porez po odbitku koji je zabranjen člankom 6. Direktive 90/435, a nije odobren ni člankom 7. te direktive.
- 102 U tom pogledu valja napomenuti da, s jedne strane, na temelju članka 4. stavka 1. Direktive 90/435, država članica koja oporezuje dobit koju je rezidentno matično društvo primilo od društva kćeri rezidentnog u drugoj državi članici treba to matično društvo ovlastiti da odbije od iznosa svoje porezne obveze dio poreza na dobit koji se odnosi na tu dobit, a koji je isplatilo društvo kći i, prema potrebi, iznos poreza po odbitku koji je država članica odredila društvu kćeri, do granice iznosa odgovarajućeg nacionalnog poreza.
- 103 Kao što posebno proizlazi iz uvodne izjave 3. te direktive, njome se uvođenjem zajedničkog poreznog sustava nastoji ukloniti svako kažnjavanje suradnje između društava različitih država članica u odnosu na suradnju između društava iste države članice te time olakšati povezivanje društava na razini Zajednice (presude od 17. listopada 1996., Denkavit i dr., C-283/94, C-291/94 i C-292/94, Zb., str. I-5063., t. 22., i od 4. listopada 2001., Athinaiki Zythopoiia, C-294/99, Zb., str. I-6797., t. 25.).

- 104 Što se tiče obveze država članica na temelju članka 4. stavka 1. Direktive 90/435, koja se odnosi na prebijanje obveze poreza na dobit rezidentnog matičnog društva na raspodijeljenu dobit s porezom koji je platilo nerezidentno društvo kći u svojoj državi članici rezidentnosti, cilj te odredbe, odnosno sprječavanje lančanog oporezivanja raspodijeljene dobiti, može se postići samo ako se poreznim sustavom prve države članice jamči dotičnom matičnom društvu da će se porez koji je njegovo društvo kći u inozemstvu platilo na raspodijeljenu dobit potpuno prebiti s iznosom porezne obveze na ime poreza na dobit u toj državi članici.
- 105 Međutim, suprotno tvrdnjama tužitelja u glavnom postupku, tom se odredbom državu članicu, koja ima takav sustav plaćanja poreza na dobit da rezidentno matično društvo plaća akontaciju poreza na dobit kad ono samo isplaćuje dividende primljene od nerezidentnog društva kćeri, ne obvezuje da osigura da će iznos akontacije koji se treba platiti biti u svim okolnostima utvrđen u zavisnosti od poreza na dobit koji društvo kći plaća u svojoj državi rezidentnosti.
- 106 Valja napomenuti da, s druge strane, za razliku od onoga što tvrde tužitelji u glavnom postupku, predmetne nacionalne mjere ne potpadaju pod zabranu, uvedenu za države članice člankom 6. Direktive 90/435, naplate bilo kakvog oblika poreza po odbitku na dobit koju je rezidentno matično društvo primilo od svojeg nerezidentnog društva kćeri.
- 107 U tom pogledu valja napomenuti da se u kontekstu te direktive pojam „porez po odbitku” ne ograničuje na samo neke vrste određenih nacionalnih poreza i da kvalifikaciju poreza, nameta, naknade ili pristojbe u pogledu prava Zajednice daje Sud u skladu s objektivnim karakteristikama poreza, neovisno o kvalifikaciji koja mu se daje nacionalnim pravom (vidjeti osobito gore navedenu presudu Athinaiki Zythopoiia, t. 26. i 27. kao i presudu od 25. rujna 2003., Océ Van der Grinten, C-58/01, Zb., str. I-9809., t. 46.).
- 108 Što se tiče zabrane iz članka 5. Direktive 90/435 državama članicama da porez po odbitku ubiru na dobit koju je raspodijelilo rezidentno društvo kći svojem matičnom društvu rezidentnom u drugoj državi članici, Sud je već presudio da se porezom po odbitku smatra svako oporezivanje dohotka primljenog u državi članici u kojoj se isplaćuju dividende, a oporezivi događaj je isplata dividendi ili, kad poreznu osnovicu čini prihod od navedenih vrijednosnih papira, bilo koji drugi prinos od vrijednosnih papira, a porezni obveznik je nositelj istih vrijednosnih papira (presuda od 8. lipnja 2000., Epson Europe, C-375/98, Zb., str. I-4243., t. 23.; gore navedena presuda Athinaiki Zythopoiia, t. 28. i 29. kao i gore navedena presuda Océ Van der Grinten, t. 47.).
- 109 Pojam „porez po odbitku” treba na taj isti način tumačiti i za potrebe članka 6. Direktive 90/435. Stoga „porez po odbitku” za potrebe tog članka predstavlja svako oporezivanje dohotka koji matično društvo primi od društva kćeri osnovanog u drugoj državi članici, a oporezivi događaj je isplata dividendi ili, kad poreznu osnovicu čini prihod od tih vrijednosnih papira, bilo koji drugi prihod od vrijednosnih papira, a porezni obveznik je nositelj istih.
- 110 Kao što je naglasila vlada Ujedinjene Kraljevine, rezidentno društvo dužno je platiti ACT prilikom isplate dividendi svojim dioničarima. Stoga oporezivi

događaj za ACT koji mora platiti društvo koje primi inozemne dividende nije primanje tih dividendi nego isplata dividendi svojim dioničarima.

- 111 Iz toga slijedi da ACT koji društvo koje prima inozemne dividende mora platiti prilikom kasnije isplate dividendi ne potpada pod zabranu ubiranja poreza po odbitku utvrđenu u članku 6. Direktive 90/435.
- 112 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da je člancima 43. i 56. UEZ-a protivno zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se rezidentnom društvu koje je primilo dividende od drugog rezidentnog društva dopušta da od iznosa koji je prvo društvo dužno platiti na ime akontacije poreza na dobit odbije iznos navedenog poreza koji je kao akontaciju uplatilo drugo društvo, dok u slučaju kad je rezidentno društvo primilo dividende od nerezidentnog društva, takav odbitak nije dopušten u pogledu odgovarajućeg poreza na raspodijeljenu dobit koji je potonje društvo platilo u svojoj državi rezidentnosti.

Treće pitanje

- 113 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članke 43. i 56. UEZ-a i/ili članak 4. stavak 1. i članak 6. Direktive 90/435 tumačiti na način da im je protivno zakonodavstvo kao što je ono iz glavnog postupka:
 - kojim se predviđa da se svakom poreznom olakšicom koju ostvaruje rezidentno društvo koje je primilo inozemne dividende na ime poreza plaćenog u inozemstvu umanjuje iznos poreza na dobit s kojim društvo može prebiti obvezu ACT-a, i
 - kojim se rezidentnom društvu ne dopušta da iznos plaćenog ACT-a koji se ne može prebiti s obvezom poreza na dobit na temelju predmetne poslovne godine ili prethodnih ili naknadnih poslovnih godina prenese nerezidentnim društvima kćerima kako bi ga ona mogla prebiti s porezom na dobit koji su dužna platiti.
- 114 Ovim se pitanjem upućuje na određene probleme kojima je izloženo rezidentno društvo koje ima nerezidentna društva kćeri i/ili prima inozemne dividende i to u odnosu na prijeboj iznosa porezne obveze na ime poreza na dobit s ACT-om koji to rezidentno društvo mora platiti prilikom isplate dividendi svojim dioničarima.
- 115 Najprije je potrebno napomenuti da, što se tiče drugog dijela postavljenog pitanja, rasprava pred Sudom ograničila se na nemogućnost rezidentnog društva da prenese višak ACT-a svojim nerezidentnim društvima kćerima kako bi ga ona mogla prebiti s porezom na dobit koji su dužna platiti u Ujedinjenoj Kraljevini za djelatnosti koje obavljaju u toj državi članici.
- 116 Iz razloga navedenih u točkama 76. do 78. ove presude, kako bi se odgovorilo na postavljeno pitanje, prvo valja ispitati je li zakonodavstvo iz glavnog postupka protivno odredbama Ugovora.

- 117 Valja uzeti u obzir da nacionalne mjere koje su predmet trećeg prethodnog pitanja mogu potpadati i pod članak 43. UEZ-a o slobodi poslovnog nastana i pod članak 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala. Što se tiče poreznih olakšica koje rezidentna društva koja primaju inozemne dividende ostvaruju na ime poreza plaćenog u inozemstvu, analizom nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka u okviru odgovora na prvo prethodno pitanje otkrilo se da se radi o različitim poreznim olakšicama ovisno o veličini udjela koje ta društva drže.
- 118 Što se tiče drugog aspekta predmetnog nacionalnog zakonodavstva navedenog u trećem prethodnom pitanju, s obzirom na to da se odnosi na grupe društava, on potpada pod članak 43. UEZ-a prije negoli pod članak 56 UEZ-a.
- 119 Prema mišljenju tužitelja u glavnom postupku, predmetno je zakonodavstvo protivno člancima 43 i 56. UEZ-a jer se njime društvu koje je primilo inozemne dohotke i/ili koje pripada grupi koja se sastoji od nerezidentnih društava ograničuju mogućnosti priznavanja porezne olakšice za višak ACT-a za iznos porezne obveze na ime poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini. Tim se zakonom stvaraju očite razlike u postupanju u pogledu prebijanja i prijenosa ACT-a na štetu rezidentnih društava koja primaju inozemne dividende i/ili koja imaju nerezidentna društva kćeri. Takve razlike nisu ni primjerene ni nužne u odnosu na cilj izbjegavanja dvostrukog ekonomskog oporezivanja isplaćenih dividendi.
- 120 Valja zapamtiti da se bilo kojom olakšicom poreza na dobit koji je rezidentno društvo koje prima inozemne dividende dužno platiti na ime inozemnog poreza – bilo da se radi o porezu po odbitku koji se ubire na dividende ili porezu na dobit koji plaća nerezidentno društvo na svoju osnovnu dobit – nužno smanjuje iznos obveze rezidentnog društva na ime poreza na dobit s kojim to isto rezidentno društvo može prebiti ACT koji je platilo prilikom kasnije isplate dividendi svojim dioničarima.
- 121 U tom pogledu valja napomenuti da, što se tiče ACT-a koji društvo koje prima dividende od nerezidentnog društva mora platiti prilikom isplate dividendi svojim dioničarima, iz svega prethodno navedenog proizlazi da se, u svakom slučaju, člancima 43. i 56. UEZ-a isključuje bilo kakva diskriminacija prilikom ubiranja ACT-a između društava koja primaju domaće dividende i onih koja primaju inozemne dividende (vidjeti točku 112. ove presude).
- 122 Točno je da se ne može isključiti da, čak i ako takva diskriminacija ne postoji, društvo koje prima znatne inozemne dividende može platiti iznos ACT-a koji premašuje njezinu poreznu obvezu na ime poreza na dobit, pri čemu će vjerojatno nastati višak ACT-a. Međutim, takva situacija je izravna posljedica primjene nacionalnog pravila kojim se nastoji spriječiti ili ublažiti oporezivanje dobiti raspodijeljene u obliku dividendi.
- 123 U okviru mehanizma usvojenog u svrhu sprječavanja ili ublažavanja lančanog oporezivanja raspodijeljene dobiti ne može se smatrati da je takvo pravilo protivno odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala osim ako se prema dividendama koje dolaze iz inozemstva postupa na manje povoljan način nego prema onima koje su isplatila rezidentna društva, iako se radi o objektivno

sličnim situacijama i razlika u postupanju ne može se opravdati važnim razlozima u općem interesu.

- 124 Iz spisa proizlazi samo činjenica da se, za društva koja primaju inozemne dividende, poreznom olakšicom odobrenom za porez plaćen u inozemstvu smanjuje iznos porezne obveze poreza na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini i predstavlja manje povoljno postupanje u pogledu navedenih dividendi u odnosu na domaće dividende. Naime, kao što je istaknula vlada Ujedinjene Kraljevine, takav višak ACT-a može nastati i u slučaju društva koje prima domaće dividende svaki put kad je iznos ACT-a koji je platilo veći od njegove porezne obveze na ime poreza na dobit, osobito kad takvo društvo ostvaruje porezne olakšice kojima se smanjuje njegova porezna obveza na ime poreza na dobit.
- 125 Činjenica da se društvu koje prima inozemne dividende za koje se na ime inozemnog poreza ostvaruje porezna olakšica smanjuje iznos poreza na dobit s kojim se može prebiti višak ACT-a dovodi do diskriminacije između takvog društva i društva koje prima domaće dividende samo ako to prvo društvo u stvarnosti ne raspolaže istim sredstvima kao to drugo društvo za prebijanje viška ACT-a s iznosom porezne obveze na ime poreza na dobit.
- 126 Međutim, iz opisa nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka koji je dao sud koji je uputio zahtjev ne proizlazi da se u tom pogledu prema rezidentnom društvu koje prima inozemne dividende postupa na drukčiji način nego prema rezidentnom društvu koje prima domaće dividende.
- 127 Iz toga proizlazi da odredbama Ugovora o slobodi poslovnog nastana nije protivna nacionalna mjera kojom se predviđa da se svakom poreznom olakšicom koju rezidentno društvo koje je primilo inozemne dividende ostvaruje na ime poreza plaćenog u inozemstvu umanjuje iznos poreza na dobit s kojim društvo može prebiti ACT.
- 128 Budući da takva mjera ne dovodi do diskriminacije protiv društava koja primaju inozemne dividende, zaključak iz prethodne točke primjenjiv je i u pogledu odredbi Ugovora o slobodnom kretanju kapitala.
- 129 Što se tiče drugog aspekta nacionalnog zakonodavstva navedenog u trećem prethodnom pitanju, valja napomenuti da, kao što navodi sud koji je uputio zahtjev, iako rezidentno društvo može iznos ACT-a koji se nije mogao prebiti s iznosom porezne obveze na ime poreza na dobit za predmetnu poslovnu godinu ili prethodne ili naknadne poslovne godine prenijeti svojim rezidentnim društvima kćerima, koja ga potom mogu prebiti s iznosom koji moraju platiti na ime poreza na dobit, s druge strane takvo društvo ne može prenijeti taj višak ACT-a povezanim nerezidentnim društvima kako bi ga potonja mogla prebiti s porezom na dobit koji moraju platiti u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 130 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, rezidentno društvo ne može se pozvati na činjenicu da njegova nerezidentna društva kćeri ne mogu prebiti višak ACT-a s porezom na dobit koji su dužni platiti, jer tom činjenicom to rezidentno društvo samo po sebi nije stavljeno u nepovoljan položaj.

- 131 Valja napomenuti da je, međutim, odredbama o slobodi poslovnog nastana protivno to da država članica ometa jednog od svojih državljana ili društvo osnovano u skladu s njezinim zakonom u ostvarivanju poslovnog nastana u drugoj državi članici (vidjeti osobito presudu od 16. srpnja 1998., ICI, C-264/96, Zb., str. I-4695., t. 21.; gore navedene presude Marks & Spencer, t. 31.; kao i Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, t. 42.).
- 132 Međutim, mogućnost predviđena predmetnim nacionalnim zakonodavstvom da grupa društava može prenijeti određen iznos poreza koji društvo grupe ne može prebiti s porezom na dobit koji je dužno platiti u Ujedinjenoj Kraljevini drugom društvu grupe kako bi ga potomje moglo prebiti s porezom na dobit koji je dužno platiti u toj istoj državi članici, predstavlja poreznu prednost za predmetna društva. Činjenica da nerezidentna društva navedene grupe nemaju takvu prednost predstavlja prepreku u ostvarivanju slobode poslovnog nastana rezidentnih društava grupe, tako što ih odvraća od osnivanja društava kćeri u drugim državama članicama (vidjeti u tom smislu, što se tiče porezne olakšice grupe u pogledu gubitaka nastalih u nerezidentnim društvima kćerima, gore navedenu presudu Marks & Spencer, t. 32. i 33.).
- 133 Kao što tvrde tužitelji u glavnom postupku i Komisija Europskih zajednica, činjenica da rezidentno društvo ne može prenijeti višak ACT-a nerezidentnim društvima kćerima koja su dužna platiti porez na dobit u Ujedinjenoj Kraljevini predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana. Međutim, ni u odluci kojom se upućuje zahtjev ni u očitovanjima vlade Ujedinjene Kraljevine ne navodi se nikakav opravdan cilj u skladu s Ugovorom kojim se može opravdati takvo ograničenje.
- 134 Iz prethodno navedenog proizlazi da je članku 43. UEZ-a protivna nacionalna mjera kojom se ne dopušta da rezidentno društvo prenese svojim nerezidentnim društvima kćerima višak ACT-a, čak i ako su ta društva dužna platiti porez na dobit u dotičnoj državi članici.
- 135 Konačno, tužitelji u glavnom postupku tvrde da, s obzirom na to da ti aspekti nacionalnog zakonodavstva imaju za posljedicu da je rezidentno matično društvo dužno platiti višak iznosa ACT-a, su i oni protivni članku 4. stavku 1. i članku 6. Direktive 90/435.
- 136 Kao što je navedeno u točkama 106. do 111. ove presude, relevantni aspekti nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka ne potpadaju pod članak 6. te direktive.
- 137 Što se tiče članka 4. stavka 1. Direktive 90/435, dovoljno je napomenuti da, iako se tom odredbom obvezuje državu članicu da matičnom društvu koje prima dividende od društva kćeri osnovanog u drugoj državi članici osigura da će porez koji je društvo kći platilo u inozemstvu na raspodijeljenu dobit biti u potpunosti prebijen s iznosom obveze matičnog društva na ime poreza na dobit u prvoj državi članici (vidjeti točku 104. ove presude), time se tu državu uopće ne obvezuje da osigura da se u sličnom slučaju poreznom olakšicom odobrenom tom matičnom društvu na ime inozemnog poreza neće smanjiti iznos s kojim može prebiti dio akontacije poreza na dobit plaćene prilikom isplate dividendi svojim

dioničarima niti da dopusti tom matičnom društvu da iznos plaćene akontacije poreza koji ne može prebiti sa svojom poreznom obvezom prenese nerezidentnim društvima kćerima koja su porezni obveznici poreza na dobit u toj istoj državi.

- 138 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti da člancima 43 i 56. UEZ-a nije protivno zakonodavstvo države članice kojim se predviđa da se svakom poreznom olakšicom koju ostvaruje rezidentno društvo koje je primilo inozemne dividende na ime poreza plaćenog u inozemstvu umanjuje iznos poreza na dobit s kojim društvo može prebiti porez na dobit plaćen unaprijed.
- 139 Članku 43. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice kojim se rezidentnom društvu omogućuje da plaćene akontacije iznosa poreza na dobit koje se ne mogu prebiti s obvezom poreza na dobit tog prvog društva za predmetnu poslovnu godinu ili prethodne ili naknadne poslovne godine prenese rezidentnim društvima kćerima kako bi ga ta društva kćeri mogla prebiti s porezom na dobit koji su dužna platiti, ali se rezidentnom društvu ne omogućuje da takav iznos prenese nerezidentnim društvima kćerima u slučaju kad se dobit koju su u toj državi članici ostvarila ta društva kćeri ondje i oporezuje.

Četvrto pitanje

- 140 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita je li člancima 43. i 56. UEZ-a kao i članku 4. stavku 1. i članku 6. Direktive 90/435 protivno nacionalno zakonodavstvo poput onog iz glavnog postupka kojim se, odobravajući rezidentnim društvima koja primaju inozemne dividende mogućnost da odaberu sustav kojim će im biti omogućen povrat ACT-a koji su platila prilikom kasnije isplate dividendi svojim dioničarima, s jedne strane obvezuje društva da plate ACT te potom traže njegov povrat, a s druge strane ne predviđa porezni kredit za te dioničare iako bi ga dobili da su rezidentna društva izvršila isplatu na temelju domaćih dividendi.
- 141 Što se tiče odredbi Direktive 90/435, njihova primjena na problematične situacije koje je naveo sud koji je uputio zahtjev može se odmah odbiti. Naime, s jedne strane, kao što je navedeno u točki 137. ove presude, člankom 4. stavkom 1. te direktive ne uređuju se mjere u kojima se može propisati obveza plaćanja akontacije poreza na dobit. S obzirom na to da ona predviđa pravila kojima se nastoji spriječiti lančano oporezivanje dobiti koju je nerezidentno društvo kći raspodijelilo rezidentnom matičnom društvu, ta se odredba ne primjenjuje na situaciju kad je dioničar fizička osoba. S druge strane, valja napomenuti da ACT ne predstavlja porez po odbitku u smislu članka 6. navedene direktive (vidjeti točku 111. ove presude).
- 142 Što se tiče odredbi Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, potrebno je napomenuti da, s obzirom na to da se ovaj zakon primjenjuje na isplatu dividendi u korist rezidentnih društava neovisno o veličini njihova udjela, on može potpadati i pod članak 43. UEZ-a o slobodi poslovnog nastana i pod članak 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

- 143 Uzimajući u obzir okolnosti iz predmeta u glavnom postupku (vidjeti točku 37. ove presude), analizu nacionalnog zakonodavstva iz glavnog postupka valja započeti s aspekta članka 43. UEZ-a.
- 144 Kao što je naveo nezavisni odvjetnik u točki 94. svojeg mišljenja, tim pitanjem sud koji je uputio zahtjev pita Sud o zakonitosti sustava FID koji je od 1. srpnja 1994. uveden u Ujedinjenoj Kraljevini. Tim se sustavom omogućuje rezidentnim društvima koja primaju inozemne dividende da dobiju povrat viška iznosa ACT-a, odnosno iznos ACT-a koji se može prebiti s iznosom njegove obveze na ime poreza na dobit.
- 145 Međutim, valja utvrditi da je porezni tretman rezidentnih društava koja primaju inozemne dividende, a koja se odluče primijeniti sustav FID, u dva pogleda manje povoljan od onog koji se primjenjuje na rezidentna društva koja primaju domaće dividende.
- 146 Što se tiče, kao prvo, mogućnosti povrata viška ACT-a, iz odluke kojom se upućuje zahtjev proizlazi da, iako ACT treba platiti četrnaest dana nakon tromjesečja u kojem dotično društvo isplati dividende svojim dioničarima, višak ACT-a može se vratiti tek u trenutku kad dopijeva porez na dobit, odnosno devet mjeseci nakon kraja poslovne godine. Ovisno o trenutku u kojem društvo isplati dividende, ono mora stoga čekati između osam i pol i sedamnaest i pol mjeseci da dobije povrat plaćenog ACT-a.
- 147 Prema tome, kao što ističu tužitelji u glavnom postupku, rezidentna društva koja se odluče za primjenu takvog sustava izlažu se zbog primanja inozemnih dividendi likvidnosno nepovoljnom položaju koji ne postoji u slučaju kad rezidentna društva primaju domaće dividende. U potonjem slučaju, naime, s obzirom na to da je rezidentno društvo koje isplaćuje dividende već platilo ACT na raspodijeljenu dobit, rezidentnom društvu koje prima tu isplatu dodjeljuje se porezni kredit, čime se potonjem dopušta da svojim dioničarima isplati jednak iznos dividendi, a da pritom nije obvezno platiti ACT.
- 148 Kao drugo, dioničar koji prima isplatu dividendi od rezidentnog društva na temelju inozemnih dividendi koje se kvalificiraju kao FID nema pravo na porezni kredit nego se smatra kao da je primio dohodak koji je oporezovan po najnižoj stopi za predmetnu poslovnu godinu. Budući da nema poreznog kredita, takav dioničar nema nikakvo pravo na povrat ako nije dužan platiti porez na dohodak ili ako je porez na dohodak koji duguje manji od poreza na dividende po najnižoj stopi.
- 149 Kao što tvrde tužitelji u glavnom postupku, zbog toga društvo koje je odlučilo primijeniti sustav FID mora povećati iznos svojih isplata ako želi dioničarima osigurati dohodak jednako visok kao onaj koji bi ostvarili od isplate domaćih dividendi.
- 150 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, te razlike u postupanju ne uključuju nikakva ograničenja slobode poslovnog nastana.

- 151 Što se tiče obveze društva koje se odlučilo za primjenu sustava FID da plati ACT i čeka njegov kasniji povrat, ta vlada ponavlja svoj argument da se situacija društva koje prima inozemne dividende ne može usporediti sa situacijom društva koje prima domaće dividende, u tom smislu da se obveza prvog društva da plati ACT prilikom kasnije isplate dividendi objašnjava činjenicom da, za razliku od drugog društva, ono prima dividende na koje nije plaćen ACT. Ako je u tom drukčijem kontekstu društvo koje prima inozemne dividende, a odlučilo se primijeniti sustav FID, ostvarilo pravo na povrat plaćenog ACT-a, to postupanje ne može ni na koji način predstavljati diskriminaciju.
- 152 Međutim, kao što je navedeno u točkama 87. do 91. ove presude, s obzirom na to da dobit koju je društvo raspodijelilo podliježe porezu na dobit u njegovoj državi, ako se sustavom plaćanja akontacije poreza na dobit, kojem podliježe društvo koje prima dividende, iznos koji je dužno platiti određuje uzimajući u obzir porez na raspodijeljenu dobit koji je platilo rezidentno društvo koje isplaćuje dividende, ali ne i porez koji je u inozemstvu platilo nerezidentno društvo koje isplaćuje dividende, takvim se sustavom prema društvu koje prima inozemne dividende postupa na manje povoljan način nego prema društvu koje prima domaće dividende, iako se prvo društvo nalazi u situaciji koja se može usporediti sa situacijom u kojoj se nalazi drugo društvo.
- 153 Iako je točno da se situacija prvog društva poboljšala činjenicom da porez koji je plaćen unaprijed, koji se ne može prebiti s iznosom obveze na ime poreza na dobit, može biti vraćen, takvo se društvo nalazi u manje povoljnoj situaciji od društva koje prima domaće dividende, u smislu da je u likvidnosno nepovoljnijem položaju.
- 154 Takva razlika u postupanju, zbog koje je udio u nerezidentnom društvu manje privlačan od udjela u rezidentnom društvu, predstavlja, ako za to nema objektivnog opravdanja, povredu slobode poslovnog nastana.
- 155 Suprotno onome što tvrdi vlada Ujedinjene Kraljevine, likvidnosno nepovoljniji položaj kojem su izložena društva koja su se opredijelila za sustav FID ne može se opravdati ograničenjima u praksi povezanim s činjenicom da, kako bi država članica u okviru oporezivanja navedenih dividendi uzela u obzir sve poreze koji se odnose na raspodijeljenu dobit, bilo u toj državi ili u inozemstvu, potrebno je neko vrijeme.
- 156 Naime, točno je da država članica treba imati određeno vrijeme kako bi mogla uzeti u obzir, prilikom određivanja konačnog iznosa koji se duguje na ime poreza na dobit, sve poreze koji su već naplaćeni na raspodijeljenu dobit. Međutim, to ne opravdava da država članica, ako se radi o domaćim dividendama, odluči prilikom određivanja iznosa koji na ime ACT-a duguje društvo koje isplaćuje dividende uzeti u obzir dio ACT-a koji je platilo rezidentno društvo od kojeg je navedeno društvo koje isplaćuje dividende primilo dividende – u trenutku u kojem nije bilo moguće odrediti konačan iznos koji je drugo rezidentno društvo dužno platiti na ime poreza na dobit – iako, kad se radi o inozemnim dividendama, ta država određuje iznos koji se duguje na ime ACT-a, a da rezidentno društvo koje isplaćuje dividende svojim dioničarima ne može prebiti

navedeni iznos s porezom koji je naplaćen za dobit koju mu je raspodijelilo nerezidentno društvo.

- 157 Ako se ispostavi da se iz praktičnih razloga uzimanje u obzir poreza plaćenog na raspodijeljenu dobit može osigurati u okviru sustava plaćanja akontacije poreza na dobit samo u pogledu domaćih dividendi, predmetna država članica mora izmijeniti jedan ili drugi aspekt svojeg sustava oporezivanja rezidentnih društava kako bi uklonila tu nejednakost postupanja.
- 158 Što se tiče činjenice da sustavom FID nije predviđen porezni kredit za dioničara, vlada Ujedinjene Kraljevine ističe da se takav porezni kredit dodjeljuje dioničaru koji prima isplatu samo ako postoji dvostruko ekonomsko oporezivanje raspodijeljene dobiti koje se mora spriječiti ili ublažiti. To nije slučaj što se tiče sustava FID jer, s jedne strane, na inozemne dividende nije plaćen nikakav ACT i, s druge strane, ACT koji mora platiti rezidentno društvo koje prima dividende prilikom raspodjele dobiti svojim dioničarima naknadno se vraća.
- 159 Međutim, ta se argumentacija temelji na istoj pogrešnoj pretpostavci prema kojoj opasnost od dvostrukog ekonomskog oporezivanja postoji samo kad se radi o dividendama koje isplaćuje rezidentno društvo podvrgnuto obvezi plaćanja ACT-a na svoje isplate dividendi, iako u stvarnosti ta opasnost postoji i u slučaju dividendi koje isplaćuje nerezidentno društvo čija je dobit u njegovoj državi rezidentnosti također podvrgnuta porezu na dobit po stopi i pravilima koji su ondje na snazi.
- 160 Iz istog razloga vlada Ujedinjene Kraljevine ne dovodi u pitanje manje povoljnu narav poreznog tretmana dividendi koje prima nerezidentno društvo navodeći da takvo društvo, s obzirom na to da nije podvrgnuto obvezi plaćanja ACT-a, može isplatiti više dividende svojim dioničarima.
- 161 Argument prema kojem razlike u postupanju kojima se izlaže raspodjela inozemnih dividendi u okviru sustava FID ne predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana jer je taj sustav samo fakultativan, isto tako treba odbiti.
- 162 Naime, kao što su napomenuli tužitelji u glavnom postupku, nacionalni sustav kojim se ograničuju slobode kretanja i dalje nije u skladu s pravom Zajednice, čak i ako je njegova primjena fakultativna.
- 163 Što se tiče, konačno, argumenta vlade Ujedinjene Kraljevine prema kojem se predmetna ograničenja mogu opravdati potrebom da se očuva dosljednost poreznog sustava Ujedinjene Kraljevine, potrebno je utvrditi da se ovaj argument samo odnosi na istu argumentaciju koja je već odbijena tijekom ispitivanja drugog pitanja (vidjeti točku 93. ove presude).
- 164 Iz svega prethodno navedenog proizlazi da je članak 43. UEZ-a u suprotnosti sa sustavom FID koji je sud koji je uputio zahtjev naveo u svojem četvrtom pitanju.
- 165 Budući da se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, to pitanje također odnosi na društva osnovana u trećim zemljama koja stoga nisu obuhvaćena člankom 43. UEZ-a o slobodi poslovnog nastana kao i iz razloga navedenih u

točki 38. ove presude, postavlja se pitanje jesu li nacionalne mjere poput onih iz glavnog postupka također u suprotnosti s člankom 56. UEZ-a o slobodnom kretanju kapitala.

- 166 U tom pogledu važno je istaknuti da učinak razlike u postupanju u pogledu inozemnih dividendi kad ih prima rezidentno društvo koje je odlučilo primjenjivati sustav FID (vidjeti točke 145. do 149. ove presude) jest odvratanje takvih društava od ulaganja kapitala u društvo osnovano u drugoj državi članici te ograničavajući učinak proizvodi i u pogledu društava osnovanih u drugoj državi članici u smislu da im predstavlja prepreku prikupljanju kapitala u Ujedinjenoj Kraljevini.
- 167 Kako bi takva razlika u postupanju bila u skladu s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala, treba se odnositi na situacije koje se ne mogu objektivno usporediti ili opravdati važnim razlogom u općem interesu.
- 168 Budući da vlada Ujedinjene Kraljevine u tom kontekstu upućuje na ista očitovanja kao što su ona podnesena u analizi u pogledu članka 43. UEZ-a, dovoljno je napomenuti da se ta razlika u postupanju, iz razloga navedenih u točkama 150. do 163. ove presude, odnosi na situacije koje se objektivno mogu usporediti te ona predstavlja ograničenje kretanja kapitala za koje se nije dokazalo da je opravdano.
- 169 Jedini argument koji je ta vlada istaknula posebno u pogledu slobodnoga kretanja kapitala temelji se na činjenici da u situaciji u kojoj se nalaze društva koja isplaćuju dividende, a osnovana su u trećim zemljama, porez koji takva društva plaćaju u svojoj državi rezidentnosti može biti teže provjeriti nego kad se radi o provjeri plaćanja poreza isključivo u okviru Zajednice.
- 170 Točno je da je, s obzirom na stupanj postojeće pravne integracije među državama članicama Europske unije, a posebno postojanje zakonskih mjera Zajednice o suradnji između nacionalnih poreznih tijela, kao što je Direktiva Vijeća 77/799/EEZ od 19. prosinca 1977. o međusobnoj pomoći nadležnih tijela država članica u području izravnog oporezivanja (SL L 336, str. 15.), oporezivanje od strane države članice gospodarskih djelatnosti koje imaju prekogranične aspekte, a odvijaju se u Zajednici nije uvijek usporedivo s gospodarskim djelatnostima koje uključuju odnose između država članica i trećih zemalja.
- 171 Nadalje, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 21. svojeg mišljenja, nije isključeno da država članica može dokazati da je ograničenje kretanja kapitala u treću zemlju ili iz nje opravdano određenim razlogom u okolnostima u kojima se tim razlogom ne bi moglo valjano opravdati ograničenje kretanja kapitala između država članica.
- 172 Međutim, što se tiče predmetnog nacionalnog zakonodavstva, vlada Ujedinjene Kraljevine upućuje na poteškoće povezane s provjerom poreza koji je plaćen u inozemstvu samo da bi objasnila vremenski razmak između trenutka kad je ACT plaćen i trenutka njegova povrata. Međutim, kao što je navedeno u točki 156. ove presude, takvim se elementom ne može opravdati zakon kojim se rezidentnom društvu koje prima inozemne dividende nikako ne dopušta da iznos porezne

obveze na ime plaćanja akontacije poreza na dobit prebije s porezom koji se ubire za dobit raspodijeljenu u inozemstvu, dok se za domaće dividende navedeni iznos automatski odbija od poreza koji je platilo, ali samo kao akontaciju, rezidentno društvo koje isplaćuje dividende.

- 173 Stoga na četvrto pitanje valja odgovoriti da je člancima 43. i 56. UEZ-a protivno zakonodavstvo države članice kojim se rezidentna društva, koja isplaćuju svojim dioničarima dividende nastale od domaćih dividendi koje su primili, izuzima od plaćanja akontacije poreza na dobit, dok se njime rezidentnim društvima, koja isplaćuju svojim dioničarima dividende od inozemnih dividendi koje su primili, daje mogućnost da odaberu sustav kojim će omogućiti povrat uplaćene akontacije poreza na dobit, ali se, s jedne strane, njime ta društva obvezuje da navedeni porez plate kao akontaciju, a potom traže njegov povrat i, s druge strane, ne predviđa se porezni kredit za dioničare iako bi ga dobili da su rezidentna društva izvršila isplatu na temelju domaćih dividendi.

Peto pitanje

- 174 Svojim petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita jesu li, uzimajući u obzir činjenicu da su nacionalne mjere na koje se odnose prvo i drugo pitanje donesene prije 31. prosinca 1993., mjere navedene u četvrtom pitanju, koje su donesene nakon tog datuma, ali kojima se izmjenjuju navedene nacionalne mjere, pod uvjetom da one također predstavljaju ograničenja kretanju kapitala koja su u načelu zabranjena člankom 56. UEZ-a, dozvoljene kao ograničenja u smislu članka 57. stavka 1. UEZ-a koja su postojala 31. prosinca 1993.
- 175 U skladu s potonjom odredbom, odredbe članka 56. UEZ-a ne dovode u pitanje primjenu onih ograničenja prema trećim zemljama koja prema nacionalnom pravu ili pravu Zajednice postoje na dan 31. prosinca 1993., usvojenih u odnosu na kretanje kapitala u treće zemlje ili iz njih, koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, u odnosu na poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržišta kapitala.
- 176 Stoga valja utvrditi jesu li nacionalne mjere navedene u četvrtom pitanju mjere ograničenja kretanja kapitala, koje obuhvaća izravna ulaganja, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržište kapitala, koje potpadaju pod članak 57. stavak 1. UEZ-a.
- 177 Što se tiče, osobito, pojma „izravna ulaganja”, valja utvrditi da on nije definiran Ugovorom.
- 178 Međutim, u pravu Zajednice taj je pojam definiran u nomenklaturi kretanja kapitala navedenoj u Prilogu I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [koji je ukinut Ugovorom iz Amsterdama] (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.) kojim je obuhvaćeno trinaest kategorija kretanja kapitala.
- 179 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, s obzirom na to da se u članku 56. UEZ-a u biti preuzima sadržaj članka 1. Direktive 88/361, unatoč tome što je potonji donesen na temelju članka 69. i članka 70. stavka 1. Ugovora o EEZ-u (članci 67.

do 73. Ugovora o EEZ-u zamijenjeni su člancima 73.B do 73.G Ugovora o EZ-u, koji su sada članci 56. do 60. UEZ-a), tom se nomenklaturom zadržava indikativna vrijednost koju je ona imala i prije njihova stupanja na snagu u pogledu definiranja pojma kretanja kapitala, s obzirom na to da, na temelju njezina uvodnog dijela, popis koji je u njoj sadržan nije iscrpan (vidjeti među ostalim presude od 16. ožujka 1999., Trummer i Mayer, C-222/97, Zb., str. I-1661., t. 21. i od 23. veljače 2006., Van Hilten-van der Heijden, C-513/03, Zb., str. I-1957., t. 39.).

- 180 Takva se indikativna vrijednost mora priznati toj nomenklaturi u okviru tumačenja pojma izravnih ulaganja. U prvom dijelu te nomenklature navodi se, pod naslovom „Izravna ulaganja”, osnivanje i širenje podružnica ili novih društava u vlasništvu samo one osobe koja je osigurala kapital, i potpuno preuzimanje postojećih društava, udjeli u novim ili postojećim društvima s ciljem uspostavljanja ili održavanja trajnih gospodarskih veza, dugoročni zajmovi s ciljem uspostavljanja ili održavanja trajnih gospodarskih veza kao i reinvestiranje dobiti s ciljem uspostavljanja trajnih gospodarskih veza.
- 181 Kao što proizlazi iz tog popisa i napomena za pojašnjenje koje se na njega odnose, pojam izravnih ulaganja odnosi se na ulaganja bilo koje vrste od strane fizičkih ili pravnih osoba koja služe uspostavljanju ili održavanju trajnih i izravnih veza između osoba koje osiguravaju kapital i društva kojem je taj kapital namijenjen u svrhu obavljanja gospodarske djelatnosti.
- 182 Što se tiče udjela u novim ili postojećim društvima, kao što je potvrđeno u napomenama za pojašnjenje, cilj uspostavljanja ili održavanja trajnih gospodarskih veza podrazumijeva da se dionicama u vlasništvu dioničara njemu omogućuje, bilo u skladu s odredbama nacionalnog prava koje se odnose na dionička društva ili na neki drugi način, da stvarno sudjeluje u upravljanju ili u kontroli društva.
- 183 Suprotno tvrdnjama tužitelja u glavnom postupku, ograničenja kretanja kapitala koja uključuju izravna ulaganja ili poslovni nastan u smislu članka 57. stavka 1. UEZ-a obuhvaćaju ne samo nacionalne mjere kojima se, u sklopu njihove primjene na kretanja kapitala u treće zemlje i iz njih, ograničavaju ulaganja i poslovni nastan, nego i one mjere kojima se ograničava isplate dividendi koje iz njih proizlaze.
- 184 Naime, iz sudske prakse proizlazi da se svako manje povoljno postupanje u pogledu inozemnih dividendi u odnosu na domaće dividende mora smatrati ograničenjem slobodnog kretanja kapitala s obzirom na to da se takvim postupanjem preuzimanje udjela u društvima osnovanima u drugim državama članicama može učiniti manje privlačnim (gore navedene presude Verkooijen, t. 35., Lenz, t. 21. i Manninen, t. 23.).
- 185 Iz toga slijedi da ograničenje kretanja kapitala, kao što je manje povoljan porezni tretman inozemnih dividendi, potpada pod članak 57. stavak 1. UEZ-a jer se on odnosi na preuzimanje udjela u svrhu uspostavljanja ili održavanja trajnih i izravnih gospodarskih veza između dioničara i predmetnog društva kojima se

dioničaru omogućuje da stvarno sudjeluje u upravljanju društvom ili u kontroli nad društvom.

- 186 Ako to nije slučaj, ograničenje kretanja kapitala zabranjeno člankom 56. UEZ-a ne može se primijeniti, čak ni u odnosima s trećim zemljama.
- 187 Suprotno tome, iz članka 57. stavka 1. UEZ-a proizlazi da država članica u odnosima s trećim zemljama može primijeniti ograničenja kretanja kapitala obuhvaćena bitnim područjem primjene te odredbe, čak i ako su protivna načelu slobodnog kretanja kapitala navedenom u članku 56. UEZ-a, pod uvjetom da su već postojala na dan 31. prosinca 1993.
- 188 Prema mišljenju vlade Ujedinjene Kraljevine, kad bi Sud smatrao da je članku 56. UEZ-a protivno nacionalno zakonodavstvo iz glavnog postupka u području oporezivanja inozemnih dividendi, to bi se primjenjivalo ne samo i na mjere navedene u prvom, drugom i trećem prethodnom pitanju, koje su donesene prije 31. prosinca 1993. nego i na sustav FID, koji je stupio na snagu 1. srpnja 1994., s obzirom na to da, u odnosu na postojeće mjere, tim sustavom nisu uvedena nova ograničenja nego su umjesto toga samo suženi određeni ograničavajući učinci postojećeg zakonodavstva.
- 189 Najprije valja pojasniti pojam ograničenja koja su postojala na dan 31. prosinca 1993., u smislu članka 57. stavka 1. UEZ-a
- 190 Kao što su predložili tužitelji u glavnom postupku, vlada Ujedinjene Kraljevine i Komisija, potrebno je uputiti na presudu od 1. lipnja 1999. Konle (C-302/97, Zb., str. I-3099.) u kojoj je Sud morao dati tumačenje pojma „postojeće zakonodavstvo” sadržanog u odredbi Akta o uvjetima pridruživanja Republike Austrije, Republike Finske i Kraljevine Švedske i prilagođavanjima ugovora na kojima se temelji Europska Unija (SL 1994, C 241, str. 21. i SL 1995, L 1, str. 1.), o odstupanju kojim se Republici Austriji dopušta da privremeno zadrži svoje postojeće zakonodavstvo u vezi sa sekundarnim boravištima.
- 191 Naime, iako nacionalni sudac u načelu treba utvrditi sadržaj zakonodavstva koje postoji na dan određen aktom Zajednice, na Sudu je da pruži elemente za tumačenje pojma prava Zajednice na koji se može pozivati prilikom primjene sustava iznimki, koji predviđa to pravo za nacionalno zakonodavstvo „koje postoji” na određeni dan (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Konle, t. 27.).
- 192 Kao što je Sud naveo u toj presudi, svaka nacionalna mjera usvojena nakon tako utvrđenog datuma nije samom tom činjenicom automatski isključena iz sustava iznimki uspostavljenoga predmetnim aktom Zajednice. Naime, odredba koja je u suštini istovjetna ranijem zakonu ili koja se ograničava na smanjivanje ili uklanjanje prepreke za ostvarivanje prava i sloboda uspostavljenih pravom Zajednice koje se nalaze u ranijem zakonodavstvu pokrivena je iznimkom. Naprotiv, zakonodavstvo koje počiva na logici drukčijoj od one prethodnog prava i koje uspostavlja nove postupke ne može se smatrati istovjetnim zakonodavstvu koje postoji na dan određen predmetnim aktom Zajednice (vidjeti gore navedenu presudu Konle, t. 52. i 53.).

- 193 Nadalje, što se tiče veze između sustava FID i postojećeg nacionalnog zakonodavstva u području oporezivanja inozemnih dividendi, kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev, cilj tog sustava jest smanjiti ograničavajuće učinke koji proizlaze iz postojećeg zakonodavstva za rezidentna društva koja primaju inozemne dividende, posebno nudeći navedenim društvima mogućnost da povrat viška ACT-a ostvare prilikom isplate dividendi svojim dioničarima.
- 194 Međutim, sud koji je uputio zahtjev dužan je odrediti treba li činjenicu da, kao što su istaknuli tužitelji u glavnom postupku, dioničari koji primaju isplatu dividendi koje se kvalificiraju kao FID nemaju pravo na porezni kredit, shvatiti kao novo ograničenje. Naime, iako je točno da je, u nacionalnom poreznom sustavu kojim je obuhvaćen i FID, dodjela takvog poreznog kredita dioničaru koji prima isplatu jednaka tome kad društvo koje isplaćuje dividende plati ACT na tu isplatu, iz opisa nacionalnog poreznog zakona navedenog u odluci kojom se upućuje zahtjev može se samo zaključiti da je činjenica da društvo koje se opredijelilo za sustav FID ima pravo na povrat viška ACT-a opravdava, u skladu s logikom zakonodavstva koje je postojalo na dan 31. prosinca 1993., da se dioničarima ne dodjeljuje porezni kredit.
- 195 U svakom slučaju, suprotno onome što ističe vlada Ujedinjene Kraljevine, sustav FID ne kvalificira se kao postojeće ograničenje samo zato što, s obzirom na to da je fakultativan, predmetna društva uvijek mogu opredijeliti za primjenu prethodno donesenog sustava, skupa s ograničavajućim učincima koji iz njega proizlaze. Naime, kao što se navodi u točki 162. ove presude, sustav kojim se ograničavaju slobode kretanja i dalje nije u skladu s pravom Zajednice, iako je njegova primjena fakultativna.
- 196 Stoga na peto pitanje valja odgovoriti da članak 57. stavak 1. UEZ-a treba tumačiti na način da, ako je prije 31. prosinca 1993. država članica donijela zakonodavstvo koje sadržava ograničenja kretanja kapitala u treću zemlju ili iz treće zemlje koja su zabranjena člankom 56. UEZ-a, a nakon tog datuma je donijela mjere koje isto tako predstavljaju ograničenje navedenom kretanju, a koje su u biti jednake prethodnom zakonodavstvu ili se njima prepreka ostvarivanju prava i sloboda Zajednice iz prethodnog zakonodavstva samo smanjuje ili uklanja, primjena navedenih mjera u trećim zemljama nije protivna članku 56. UEZ-a ako se one primjenjuju na kretanje kapitala koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržište kapitala. U tom pogledu udjeli u društvu koji nisu stečeni u cilju uspostavljanja ili održavanja trajnih i izravnih gospodarskih veza između dioničara i tog društva i kojima se dioničaru ne omogućuje da stvarno sudjeluje u upravljanju ili kontroli društva ne mogu se smatrati izravnim ulaganjima.

Pitanja od šestog do devetog

- 197 Svojim pitanjima od šestog do devetog, koje valja zajedno uzeti u obzir, sud koji je uputio pitanje u bitnome pita trebaju li se, u slučaju kad nacionalne mjere iz prethodnih pitanja nisu u skladu s pravom Zajednice, tužbe poput onih koje su podnijeli tužitelji u glavnom postupku u svrhu ispravljanja takve neusklađenosti kvalificirati kao tužbe za povrat nepropisno naplaćenih iznosa ili tužbe za

plaćanje iznosa koji predstavlja neopravdano uskraćenu korist ili pak tužbe za naknadu nastale štete. U tom zadnjem slučaju, sud se pita je li potrebno ispuniti uvjete iz gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame* te je li važno u tom pogledu uzeti u obzir oblik u kojem se takve tužbe moraju podnijeti na temelju nacionalnog prava.

- 198 Što se tiče primjene uvjeta na temelju kojih je država članica dužna nadoknaditi štetu nanесenu pojedincima povredom prava Zajednice, sud koji je uputio zahtjev pita može li Sud dati smjernice u pogledu zahtjeva da povreda navedenog prava mora biti dovoljno ozbiljna i da između povrede obveze države članice i štete nanесene оštećenim stranama mora postojati uzročno-posljedična veza.
- 199 Tužitelji u glavnom postupku ističu da su sve tužbe navedene u šestom pitanju obuhvaćene kategorijom tužbi za povrat zato što se te tužbe odnose na povrat nepropisno naplaćenog viška poreza ili gubitak nastao uskraćivanjem punog raspolaganja novčanim iznosima zbog preuranjenog plaćanja poreza kao i zato što se odnose na priznanje poreznih olakšica ili povrata iznosa za koje su dotična rezidentna društva trebala uvećati dividende kvalificirane kao FID kako bi kompenzirale gubitak poreznog kredita kod svojih dioničara. Ako se pravom Zajednice omogućuje da se nacionalnim pravom predvidi samo jedna tužba za naknadu štete i kamata, ta će tužba u svakom slučaju biti drukčije vrste od tužbe iz gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*.
- 200 Suprotno tome, vlada Ujedinjene Kraljevine tvrdi da svaki od pravnih lijekova koje traže tužitelji u glavnom postupku predstavlja zahtjev za naknadu štete i kamata koji je podložan uvjetima iz gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur* i *Factortame*. U pogledu nacionalnog prava, način na koji su se podnijele tužbe nije važan za njihovu kvalifikaciju u pravu Zajednice.
- 201 U tom pogledu valja istaknuti da Sud nije dužan pravno kvalificirati tužbe koje su tužitelji u glavnom postupku podnijeli pred sudom koji je uputio zahtjev. U ovom slučaju, na tim je tužiteljima da pojašne narav i osnovu svoje tužbe (zahtjev za povrat ili zahtjev za naknadu prouzročene štete), pod nadzorom suda koji je uputio zahtjev (vidjeti gore navedenu presudu *Metallgesellschaft* i dr., t. 81.).
- 202 Činjenica je da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na povrat poreza naplaćenih u državi članici protivno pravilima prava Zajednice posljedica i dodatak pravima koje odredbe prava Zajednice, kako ih je protumačio Sud, dodjeljuju poreznim obveznicima (vidjeti osobito presudu od 9. studenoga 1983., *San Giorgio*, 199/82, Zb., str. 3595., t.12. i gore navedenu presudu *Metallgesellschaft* i dr., t. 84.). Država članica tako je, u načelu, obvezna vratiti poreze naplaćene protivno pravu Zajednice (presuda od 14. siječnja 1997., *Comateb* i dr., C-192/95 do C-218/95, Zb., str. I-165, t. 20. i gore navedena presuda *Metallgesellschaft* i dr., t. 84.).
- 203 U nedostatku propisa Zajednice u području povrata neopravdano naplaćenog nacionalnog poreza, na unutarnjem je pravnom poretку svake države članice da odredi nadležne sudove i uredi postupovna pravila o pravnim sredstvima koja trebaju osigurati zaštitu prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Zajednice, pod uvjetom da, kao prvo, ta pravila nisu manje povoljna od onih koja uređuju

slična pravna sredstva nacionalnog prava (načelo ekvivalentnosti) i, kao drugo, da u praksi ne onemogućavaju ili pretjerano ne otežavaju ostvarivanje pravâ koja se dodjeljuju pravnim poretkom Zajednice (načelo djelotvornosti) (vidjeti posebno presude od 16. prosinca 1976., Rewe, 33/76, Zb., str. 1989., t. 5. i Comet, 45/76, Zb., str. 2043., t. 13. i 16. kao i, nedavne presude od 15. rujna 1998., Edis, C-231/96, Zb., str. I-4951., t. 19. i 34., od 9. veljače 1999., Dilexport, C-343/96, Zb., str. I-579., t. 25. i gore navedenu presudu Metallgesellschaft i dr., t. 85.).

- 204 Osim toga, Sud je presudio, u točki 96. svoje gore navedene presude Metallgesellschaft i dr., da se, ako je rezidentno društvo ili matično društvo pretrpjelo financijski gubitak u korist tijela države članice zbog obveze plaćanja akontacije poreza na dobit, kojem rezidentno društvo podliježe na ime dividendi koje je isplatilo svojem nerezidentnom matičnom društvu, ali od kojeg je izuzeto rezidentno društvo koje je isplatilo dividende matičnom društvu rezidentnom u istoj državi članici, odredbama Ugovora o slobodnom kretanju zahtijeva da rezidentna društva i njihova nerezidentna matična društva imaju pravo na djelotvorno pravno sredstvo za povrat ili naknadu toga gubitka.
- 205 Iz te sudske prakse proizlazi da, ako je država članica naplatila poreze protivno pravilima prava Zajednice, porezni obveznici imaju pravo na povrat ne samo neopravdano naplaćenog poreza nego i iznosa koje su platili u toj državi ili koje je ona zadržala, a koji se izravno odnose na taj porez. Kao što je Sud presudio u točkama 87. i 88. gore navedene presude Metallgesellschaft i dr., to obuhvaća i gubitke nastale nedostupnošću novčanih iznosa zbog preuranjeno nastale porezne obveze.
- 206 Ako se pravilima nacionalnog prava o poreznim olakšicama sprječava da se porez, kao što je ACT, koji se naplati protivno pravu Zajednice, nadoknadi poreznom obvezniku koji ga je platio, taj porezni obveznik ima pravo na isplatu povrata tog poreza.
- 207 Međutim, suprotno onome što tvrde tužitelji u glavnom postupku, ni porezne olakšice kojih se porezni obveznik odrekao kako bi mogao prebiti puni neopravdano naplaćeni iznos, kao što je ACT, s iznosom porezne obveze na ime drugog poreza, ni šteta koju su rezidentna društva koja su se opredijelila za sustav FID pretrpjela zato što su morala uvećati iznos svojih dividendi kako bi kompenzirala gubitak poreznog kredita kod svojih dioničara ne mogu se kompenzirati na temelju prava Zajednice putem tužbe koja se odnosi na povrat neopravdano naplaćenog poreza ili iznosa plaćenih u dotičnoj državi članici ili iznosa koje je ta država članica zadržala, a koji se izravno odnose na taj porez. Naime, takva odricanja od poreznih olakšica ili uvećanja iznosa dividendi temelje se na odlukama koje donose društva i kod njih ne čine neizbježnu posljedicu odbijanja Ujedinjene Kraljevine da prema navedenim dioničarima odobri jednako postupanje kao prema onim dioničarima koji primaju isplatu koja se temelji na domaćim dividendama.
- 208 U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev obavezan je odrediti čine li odricanja od poreznih olakšica ili uvećanja iznosa dividendi kod dotičnih društava

financijski gubitak nastao zbog povrede prava Zajednice koji se može pripisati dotičnoj državi članici.

- 209 Iako nije isključio da država može biti odgovorna u manje ograničavajućim uvjetima na temelju nacionalnog prava, Sud je utvrdio da postoje tri uvjeta u kojima je država članica dužna nadoknaditi štetu prouzročenu pojedincima povredama prava Zajednice za koje je odgovorna, i to: povrijeđeno pravno pravilo mora imati za cilj dodjelu prava pojedincima, povreda mora biti dovoljno ozbiljna i, mora postojati izravna uzročna veza između povrede obveze države i štete koju su pretrpjele oštećene strane (gore navedena presuda *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 51. i 66. kao i presuda od 30. rujna 2003., *Köbler*, C-224/01, Zb., str. I-10239., t. 51. i 57.).
- 210 Načelno, nacionalni sudovi trebaju primijeniti uvjete koji omogućuju da se utvrdi odgovornost država članica za štete nastale pojedincima povredom prava Zajednice (gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 58. i *Köbler*, t. 100.), u skladu s uputama za tu primjenu koje im je dao Sud (gore navedena presuda *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 55. do 57., presuda od 26. ožujka 1996., *British Telecommunications*, C-392/93, Zb., str. I-1631., t. 41., i gore navedene presude *Denkavit i dr.*, t. 49. i *Konle*, t. 58.).
- 211 U glavnom predmetu jasno je ispunjen prvi uvjet u pogledu članaka 43. i 56. UEZ-a. Naime, učinak tih odredaba jest dodjela prava pojedincima (vidjeti, redom, gore navedenu presudu *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 23. i 54. kao i presudu od 14. prosinca 1995., *Sanz de Lera i dr.*, C-163/94, C-165/94 et C-250/94, Zb., str. I-4821., t. 43.).
- 212 Što se tiče drugog uvjeta, valja podsjetiti da je s jedne strane povreda prava Zajednice dovoljno ozbiljna u slučaju očitog i grubog nepoštovanja granica izvršavanja ovlasti od strane države članice u izvršavanju njezinih normativnih ovlasti (vidjeti gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 55., *British Telecommunications*, t. 42. i presudu od 4. srpnja 2000., *Haim*, C-424/97, Zb., str. I-5123., t. 38.). S druge strane, ako država članica u trenutku kad je počinjena povreda ima znatno smanjenu ili nema nikakvu marginu prosudbe, obična povreda prava Zajednice dostatna je za utvrđivanje postojanja dovoljno ozbiljne povrede (vidjeti presudu od 23. svibnja 1996., *Hedley Lomas*, C-5/94, Zb., str. I-2553., t. 28. i gore navedenu presudu *Haim*, t. 38.).
- 213 Kako bi se utvrdilo postojanje dovoljno ozbiljne povrede, valja uzeti u obzir sve elemente koji obilježavaju situaciju pred nacionalnim sucem. Među tim elementima nalazi se, osobito, stupanj jasnoće i preciznosti povrijeđenog pravila, činjenicu jesu li povreda i prouzročena šteta namjerne ili nenamjerne, može li se eventualna pogreška koja se tiče prava opravdati ili ne, mogućnost da su stajališta institucije Zajednice pridonijela donošenju ili zadržavanju nacionalnih mjera ili prakse protivnih prava Zajednice (gore navedene presude *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 56. kao i *Haim*, t. 42. i 43.).
- 214 U svakom slučaju, povreda prava Zajednice dovoljno je ozbiljna ako se nastavila unatoč objavi presude kojom je predmetna povreda utvrđena, presude u povodu zahtjeva za prethodnu odluku ili unatoč ustaljenoj praksi Suda o toj problematici

iz koje je jasno da postupanje o kojem je riječ predstavlja povredu (gore navedena presuda *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 57.).

- 215 U tom slučaju, nacionalni sud, kako bi ocijenio je li povreda članka 43. UEZ-a koju je počinila predmetna država članica bila dovoljno ozbiljna, treba uzeti u obzir činjenicu da su u području kao što je izravno oporezivanje posljedice koje proizlaze iz slobode kretanja zajamčene Ugovorom samo djelomično razjašnjene, osobito, načelima koja je utvrdio Sud u svojoj gore navedenoj presudi od 28. siječnja 1986., *Komisija/Francuska*. Osim toga, u području oporezivanja dividendi koje rezidentna društva primaju od nerezidentnih društava, tek je u gore navedenim presudama *Verkooijen*, *Lenz i Manninen* Sud imao prilike pojasniti zahtjeve koji proizlaze iz te slobode kretanja, posebno što se tiče slobode kretanja kapitala.
- 216 Naime, osim slučajeva koji su obuhvaćeni direktivom 90/435, pravom Zajednice ne navodi se izričito obveza države članice da osigura da se, s obzirom na mehanizme sprječavanja ili ublažavanja lančanog oporezivanja ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja, u pogledu dividendi koje su rezidentna društva isplatila rezidentima i dividendi koje su isplatila nerezidentna društva jednako postupa. Iz toga slijedi da, do donošenja gore navedenih presuda *Verkooijen*, *Lenz i Manninen*, pitanje postavljeno ovim zahtjevom za prethodnu odluku i dalje nije kao takvo razmotreno u sudskoj praksi Suda.
- 217 S obzirom na ta razmatranja nacionalni sud treba ocijeniti čimbenike navedene u točki 213. ove presude, osobito stupanj jasnoće i preciznosti povrijeđenih pravila kao i mogu li se eventualne pogreške koje se tiču prava opravdati ili ne.
- 218 Što se tiče trećeg uvjeta, to jest zahtjeva da između povrede obveze države i štete nanesene oštećenim stranama mora postojati izravna uzročna veza, na nacionalnom je sudu da provjeri je li navodna prouzročena šteta koja proizlazi iz povrede prava Zajednice dovoljno izravna da bi je država morala nadoknaditi (vidjeti u tom smislu, u području izvanugovorne odgovornosti Zajednice, presudu od 4. listopada 1979., *Dumortier frères i dr. /Vijeće*, 64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 28/79 i 45/79, Zb., str. 3091., t. 21.).
- 219 Država je dužna, osim u pogledu prava na naknadu štete koje proizlazi izravno iz prava Zajednice kad su ispunjeni uvjeti iz prethodne točke, otkloniti posljedice nastale štete u okviru nacionalnog prava o odgovornosti, pri čemu uvjeti za naknadu štete propisani nacionalnim pravom u području naknade štete ne smiju biti manje povoljni od onih koji se odnose na slične zahtjeve u nacionalnom pravu, niti smiju biti takvi da u praksi onemogućavaju ili pretjerano otežavaju ostvarivanje naknade štete (presuda od 19. studenoga 1991., *Francovich i dr.*, C-6/90 i C-9/90, Zb., str. I-5357., t. 41. do 43., gore navedena presuda *Brasserie du Pêcheur i Factortame*, t. 67. kao i gore navedena presuda *Köbler*, t. 58.).
- 220 Stoga na pitanja od šestog do devetog valja odgovoriti da je, u nedostatku propisa Zajednice na unutarnjem pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i uredi postupovna pravila o pravnim sredstvima koja trebaju osigurati zaštitu prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Zajednice, uključujući kvalifikaciju tužbi koje oštećene strane podnose pred nacionalnim

sudovima. Ti su nacionalni sudovi dužni osigurati da pojedinci raspolažu djelotvornim pravnim sredstvima koja im omogućuju da ostvare povrat neopravdano naplaćenog poreza i iznosa plaćenih u toj državi članici ili koje je ta država članica zadržala, a koji se izravno odnose na taj porez. Što se tiče ostale prouzročene štete koju su pretrpjele osobe zbog povrede prava Zajednice za koju odgovara država članica, potonja je dužna nadoknaditi štetu nanесenu pojedincima u uvjetima navedenima u točki 51. gore navedene presude Brasserie du Pêcheur i Factortame a da to ne isključuje da bi, na temelju nacionalnog prava, država mogla odgovarati u manje ograničenim uvjetima.

Zahtjev za vremensko ograničenje učinaka ove presude

- 221 Na raspravi je vlada Ujedinjene Kraljevine tražila od Suda da, ako Sud bude pravo Zajednice tumačio na način da mu je protivno nacionalno zakonodavstvo kao što je ono u glavnom postupku, vremenski ograniči učinke svoje presude, čak i u odnosu na pravne radnje poduzete prije datuma na koji je objavljena ova presuda.
- 222 U prilog svojem zahtjevu, vlada Ujedinjene Kraljevine naglašava s jedne strane činjenicu da, nakon donošenja nacionalnog zakonodavstva 1973., njegova spojivost s pravom Zajednice nikad se nije osporavala i, s druge strane, ozbiljne financijske posljedice, procijenjene na 4,7 milijardi GBP (7 milijardi eura), koje bi za Ujedinjenu Kraljevinu proizašle iz zahtjeva podnesenih pred nacionalnim sudom.
- 223 Potonji iznos osporavaju tužitelji u glavnom postupku, koji tvrde da je taj iznos zapravo u rasponu od 100 milijuna i 2 milijarde GBP. Oni također ističu da, iako je točno da se navedeno nacionalno zakonodavstvo se nije osporavalo pred nacionalnim sudovima s aspekta spojivosti s člancima 43. i 56. UEZ-a, njegov utjecaj na prekogranične djelatnosti ipak je bio predmet nekoliko pravnih sredstava.
- 224 U tom pogledu, dovoljno je utvrditi da je vlada Ujedinjene Kraljevine navela objedinjeni iznos tužbi koje su podnijeli tužitelji u glavnom postupku, a koje su predmet svih prethodnih pitanja, polazeći tako od neprovjerene pretpostavke da će Sud na svako od tih pitanja odgovoriti na način koji predlažu tužitelji u glavnom postupku.
- 225 U tim okolnostima nije potrebno vremenski ograničiti učinke ove presude.

Troškovi

- 226 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. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (veliko vijeće) odlučuje:

1. Članke 43. i 56. UEZ-a treba tumačiti na način da, kad država članica primjenjuje sustav sprječavanja ili ublažavanja lančanog oporezivanja ili dvostrukog ekonomskog oporezivanja u slučaju kad dividende rezidentima isplaćuju rezidentna društva, jednako postupati treba i u pogledu dividendi koje rezidentima isplaćuju nerezidentna društva.

Člancima 43. i 56. UEZ-a nije protivno zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se od poreza na dobit izuzimaju dividende koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva, a na temelju istog zakonodavstvom tom porezu podliježu dividende koje je rezidentno društvo primilo od nerezidentnog društva u kojem rezidentno društvo kontrolira najmanje 10 % glasačkih prava, pri čemu se u potonjem slučaju odobrava porezni kredit na ime poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende stvarno platilo u svojoj državi članici rezidentnosti, pod uvjetom da porezna stopa na inozemne dividende nije veća od porezne stope koja se primjenjuje na domaće dividende te da je porezni kredit barem jednak iznosu koji se plaća u državi članici društva koje isplaćuje dividende do visine iznosa poreza koji se primjenjuje u državi članici društva primatelja.

Članku 56. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se od poreza na dobit izuzimaju dividende koje je rezidentno društvo primilo od drugog rezidentnog društva, a na temelju istog zakonodavstva tom porezu podliježu dividende koje je rezidentno društvo primilo od nerezidentnog društva u kojem kontrolira manje od 10 % glasačkih prava, pri čemu se potonjem ne odobrava porezni kredit na ime poreza koji je društvo koje isplaćuje dividende stvarno platilo u svojoj državi rezidentnosti.

2. Člancima 43. i 56. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice na temelju kojeg se rezidentnom društvu koje je primilo dividende od drugog rezidentnog društva dopušta da od iznosa koji je dužno platiti prvo društvo na temelju akontacije poreza na dobit odbije iznos navedenog poreza koji je kao akontaciju platilo drugo društvo, dok u slučaju kad rezidentno društvo prima dividende od nerezidentnog društva, takav odbitak nije dopušten u pogledu odgovarajućeg poreza na raspodijeljenu dobit koji je potonje društvo platilo u svojoj državi rezidentnosti.
3. Člancima 43 i 56. UEZ-a nije protivno zakonodavstvo države članice kojim se predviđa da se svakom poreznom olakšicom koju ostvaruje rezidentno društvo koje je primilo inozemne dividende na ime poreza plaćenog u inozemstvu umanjuje iznos poreza na dobit s kojim društvo može prebiti porez na dobit plaćen unaprijed.

Članku 43. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice kojim se rezidentnom društvu omogućuje da plaćene akontacije iznosa poreza na dobit koje se ne mogu prebiti s obvezom poreza na dobit tog prvog

društva za predmetnu poslovnu godinu ili prethodnu ili naknadnu poslovnu godinu prenese rezidentnim društvima kćerima kako bi ga ta društva kćeri mogla prebiti s porezom na dobit koji su dužna platiti, ali se rezidentnom društvu ne omogućuje da takav iznos prenese nerezidentnim društvima kćerima u slučaju kad se dobit koju su u toj državi članici ostvarila ta društva kćeri ondje i oporezuje.

4. Člancima 43. i 56. UEZ-a protivno je zakonodavstvo države članice kojim se rezidentna društva, koja isplaćuju svojim dioničarima dividende nastale od domaćih dividendi koje su primili, izuzima od plaćanja akontacije poreza na dobit, dok se njime rezidentnim društvima, koja isplaćuju svojim dioničarima dividende od inozemnih dividendi, daje mogućnost da odaberu sustav kojim će omogućiti povrat uplaćene akontacije poreza na dobit, ali se, s jedne strane, njime ta društva obvezuje da navedeni porez plate kao akontaciju, a potom traže njegov povrat i, s druge strane, ne predviđa se porezni kredit za dioničare iako bi ga dobili da su rezidentna društva izvršila isplatu na temelju domaćih dividendi.
5. Članak 57. stavak 1. UEZ-a treba tumačiti na način da, ako je prije 31. prosinca 1993. država članica donijela zakonodavstvo koje sadržava ograničenja kretanja kapitala u treću zemlju ili iz treće zemlje koja su zabranjena člankom 56. UEZ-a, a nakon tog datuma je donijela mjere koje isto tako predstavljaju ograničenje navedenom kretanju, a koje su u biti jednake prethodnom zakonodavstvu ili se njima prepreka ostvarivanju prava i sloboda Zajednice iz prethodnog zakonodavstva samo smanjuje ili uklanja, primjena navedenih mjera u trećim zemljama nije protivna članku 56. UEZ-a ako se one primjenjuju na kretanje kapitala koje obuhvaća izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje financijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržište kapitala. U tom pogledu udjeli u društvu koji nisu stečeni u cilju uspostavljanja ili održavanja trajnih i izravnih gospodarskih veza između dioničara i tog društva i kojima se dioničaru ne omogućuje da stvarno sudjeluje u upravljanju društvom ili kontroli nad društvom ne mogu se smatrati izravnim ulaganjima.
6. U nedostatku propisa Zajednice na unutarnjem je pravnom poretku svake države članice da odredi nadležne sudove i uredi postupovna pravila o pravnim sredstvima koja trebaju osigurati zaštitu prava koja pojedinci uživaju na temelju prava Zajednice, uključujući kvalifikaciju tužbi koje oštećene strane podnose pred nacionalnim sudovima. Ti su nacionalni sudovi dužni osigurati da pojedinci raspoložu djelotvornim pravnim sredstvima koja im omogućuju da ostvare povrat neopravdano naplaćenog poreza i iznosa plaćenih u toj državi članici ili koje je ta država članica zadržala, a koji se izravno odnose na taj porez. Što se tiče ostale prouzročene štete koju su pretrpjele osobe zbog povrede prava Zajednice za koju odgovara država članica, potonja je dužna nadoknaditi štetu nanesenu

pojedincima u uvjetima navedenima u točki 51. gore navedene presude Brasserie du Pêcheur i Factortame (C-46/93 i C-48/93), a da to ne isključuje da bi, na temelju nacionalnog prava, država mogla odgovarati u manje ograničenim uvjetima.

[Potpisi]

* Jezik postupka: engleski

RADNI PRIJEVOD