

Downloaded via the EU tax law app / web

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (drugo vijeće)

31. svibnja 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana – Porez na dobit – Propis države članice – Izračunavanje oporezivog prihoda društava – Pogodnost koju je rezidentno društvo besplatno dodijelilo nerezidentnom društvu s kojim se nalazi u odnosu međusobne povezanosti – Prilagodba oporezivih prihoda rezidentnog društva – Izostanak prilagodbe oporezivog prihoda u slučaju istovjetne pogodnosti koju je rezidentno društvo dodijelilo drugom rezidentnom društvu s kojim je na taj način povezano – Ograničenje slobode poslovnog nastana – Opravdanje”

U predmetu C-382/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Falaške, Njemačka), odlukom od 28. lipnja 2016., koju je Sud zaprimio 11. srpnja 2016., u postupku

Hornbach-Baumarkt AG

protiv

Finanzamt Landau,

SUD (drugo vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Rosas (izvjestitelj), C. Toader, A. Prechal i E. Jarašić, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 27. rujna 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Hornbach–Baumarkt AG, J. Uterhark i J. Nagler, *Rechtsanwälte*,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za švedsku vladu, A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius i L. Swedenborg, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels i M. Wasmeier, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 14. prosinca 2017.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članka 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a), u vezi s člankom 48. UEZ-a (koji je postao članak 54. UFEU-a).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između društva Hornbach–Baumarkt AG i Finanzamt Landau (Porezni ured u Landauu, Njemačka) (u daljnjem tekstu: Porezni ured) u vezi s izražunom, od strane potonjeg, poreza na dobit i osnovice za izražunavanje poreza na dobit tog društva u 2003.

Pravni okvir

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija; Außensteuergesetz), kako je izmijenjen Gesetzm zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Zakon o smanjenju poreznih povlastica i osloboženja), od 16. svibnja 2003. (BGBl. 2003. I, str. 660.; u daljnjem tekstu: AStG) u članku 1., naslovljenom „Prilagodba prihoda”, određuje:

„(1) Ako su se prihodi poreznog obveznika od poslovnih odnosa s osobom koja mu je bliska smanjili zbog činjenice da je, u vezi s takvim poslovnim odnosima u inozemstvu, ugovorio uvjete suradnje koji odstupaju od onih koje bi u istim ili sličnim okolnostima ugovorili nepovezani treći subjekti, te prihode treba računati, ne dovodeći u pitanje ostale odredbe, kao da su ostvareni prema uvjetima dogovorenima između nepovezanih trećih subjekata.

(2) Osoba je bliska poreznom obvezniku ako:

1. izravno ili neizravno drži barem četvrtinu udjela u vlasništvu poreznog obveznika (značajan udio) ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na poreznog obveznika ili, obrnuto, kada porezni obveznik ima značajan udio u kapitalu te osobe ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na nju, ili

2. treća osoba ima značajan udio u kapitalu te osobe ili poreznog obveznika, ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na jednog i drugog, ili

3. osoba ili porezni obveznik može, u okviru pregovora o uvjetima poslovnog odnosa, izvršavati na poreznog obveznika ili osobu utjecaj koji je izvor izvan tog poslovnog odnosa, ili kada jedan od njih ima vlastiti interes za ostvarivanje prihoda od drugoga.

(3) Ako je potrebno obaviti, u skladu s člankom 162. Abgabenordnungs [(Porezni zakonik)], procjenu prihoda iz stavka 1., referentna točka te procjene je, kada ne postoji još jedna odgovarajuća referentna točka, povrat kapitala uloženog u poduzeće ili profitna marža koja bi se prema iskustvu mogla očekivati u normalnim okolnostima.

(4) Poslovni odnos, u smislu stavaka 1. i 2., svaki je obveznopravni odnos na temelju prihoda, koji nije ugovoren u statutima, a koji kod poreznog obveznika ili osobe koja mu je bliska čini dio djelatnosti na koju se primjenjuju članci 13., 15., 18. ili 21. Einkommensteuergesetzes [(Zakon o porezu na dohodak)] ili bi se, u slučaju bliske osobe koja nije rezident, primjenjivali ako se djelatnost obavljala u Njemačkoj.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

- 4 Hornbach–Baumarkt AG dionikoj je društvo sa sjedištem u Njemačkoj, koje ima trgovine alatom i građevinskim materijalom u Njemačkoj i drugim državama članicama.
- 5 Hornbach–Baumarkt AG je tijekom 2003. posredno, preko svojeg društva kćeri Hornbach International GmbH i nizozemskog društva kćeri potonjeg društva, Hornbach Holding BV, bio neizravni vlasnik 100 % kapitala dvaju društava sa sjedištem u Nizozemskoj, Hornbach Real Estate Groningen BV i Hornbach Real Estate Wateringen BV (u daljnjem tekstu: inozemna društva grupe).
- 6 Inozemna društva imala su negativan vlasnički kapital te su im bili potrebni bankovni zajmovi u iznosu 10 057 000 eura, za društvo Hornbach Real Estate Groningen BV, i 14 800 000 eura, za društvo Hornbach Real Estate Wateringen BV, radi nastavka poslovnih djelatnosti i financiranja projekta izgradnje trgovine alatom i vrtnog centra.
- 7 Banka koja je osigurala financiranje tih društava uvjetovala je dodjelu zajmova time da joj Hornbach–Baumarkt AG dostavi jamstvena pisma.
- 8 Hornbach–Baumarkt AG je 25. rujna 2002. izdao ta jamstvena pisma ne tražeći naknadu za to.
- 9 U navedenim jamstvenim pismima Hornbach–Baumarkt AG se kreditirajućoj banci obvezao da će zadržati i da neće mijenjati svoj udio u društvu Hornbach Holding BV te da će, osim toga, osigurati da će društvo Hornbach Holding BV zadržati i da neće mijenjati svoj udio u inozemnim društvima grupe a da banci o tome ne pruži pisanu obavijest najmanje tri tjedna prije takvog raspolaganja udjelom ili njegove promjene.
- 10 Nadalje, Hornbach–Baumarkt AG se neopozivo i bezuvjetno obvezao da će osigurati da inozemna društva grupe zadrže financijska sredstva koja im omogućavaju ispunjavanje svih njihovih obveza. Stoga je morao tim društvima, po potrebi, osigurati financijska sredstva koja bi im omogućila ispunjenje njihovih obveza prema kreditirajućoj banci. Osim toga, Hornbach–Baumarkt AG morao je osigurati da će se takva financijska sredstva koristiti za podmirenje duga prema toj banci.
- 11 Ocijenivši da bi nepovezani treći subjekti u istim ili sličnim okolnostima ugovorili naknadu za pružanje tako odobrenih jamstava, porezna uprava odlučila je da prihode Hornbach–Baumarkta AG treba uvećati, u skladu s člankom 1. stavcima 1. i 4. AStG-a, za iznos koji odgovara pretpostavljenom iznosu naknade za odobrena jamstva te je izmijenila porez na dobit i osnovicu za izračunavanje poreza na dobit tog društva u 2003. Porezna je uprava stoga prilagodila iznos oporezivih prihoda Hornbach–Baumarkta AG za iznos od 15 253 eura i 22 447 eura, zbog odobrenih jamstava društvima Hornbach Real Estate Groningen BV i Hornbach Real Estate Wateringen BV.
- 12 Budući da je prigovore protiv tih odluka, kojima je porezna uprava izvršila te prilagodbe, potonja odbila kao neosnovane, Hornbach–Baumarkt AG podnio je pred Finanzgerichtom Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Falačka) tužbu protiv tih odluka.
- 13 U okviru te tužbe Hornbach–Baumarkt AG tvrdio je da članak 1. AStG-a uzrokuje nejednako postupanje prema inozemnim transakcijama jer u odnosu na isključivo domaće transakcije nije izvršena prilagodba iznosa prihoda kako bi se uzeo u obzir pretpostavljeni iznos naknade za jamstva odobrena društvima kćerima.
- 14 U tom kontekstu, tvrdio je posebice da iz presude od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08,

EU:C:2010:26), koja se odnosi na odredbu belgijskih poreznih propisa koja je slična članku 1. AStG-a, proizlazi da potonju odredbu valja smatrati ograničavanjem slobode poslovnog nastana koje nije opravdano zbog neproporcionalnosti. Naime, suprotno zahtjevima koji proizlaze iz te presude, članak 1. AStG-a ne sadržava nikakvu odredbu na temelju koje bi se moglo tvrditi da postoje poslovni razlozi koji mogu opravdati neuobičajenu transakciju između trećih osoba. U ovom slučaju, prema mišljenju Hornbach–Baumarkta AG, poslovni razlozi opravdavaju to da nikakva naknada nije bila predviđena za izdavanje jamstvenih pisama o kojima je riječ u glavnom postupku. Riječ je bila o radnjama potpore zamjeni vlasništva kapitala inozemnih društava grupe.

15 Porezna uprava odgovorila je da, iako članak 1. AStG-a ne sadržava autonomno pravilo o podnošenju dokaza koji bi se odnosili na eventualne poslovne razloge zbog kojih je ta transakcija provedena, porezni obveznik svejedno ima mogućnost podnošenja dokaza o prikladnosti provedene transakcije.

16 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, porezna uprava je pravilno zaključila da su uvjeti ugovoreni između Hornbach–Baumarkta AG i inozemnih društava grupe odstupali od onih kakve bi u istim ili sličnim okolnostima ugovorili nepovezani treći subjekti. Naime, nepovezani poslovni partneri ugovorili bi naknadu za pružatelja jamstvenih pisama zbog pratećeg rizika od odgovornosti. Materijalni uvjeti iz članka 1. stavka 1. AStG-a, u vezi s trećim slučajem iz tog članka 1. stavka 2. točke 1., da se provede prilagodba prihoda Hornbach–Baumarkta AG, stoga su ispunjeni.

17 Međutim, sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje kompatibilnosti zakonodavstva poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku sa slobodom poslovnog nastana.

18 S tim u svezi, taj sud navodi da bi, u skladu s člankom 1. stavkom 1. AStG-a, prihodi poreznog obveznika koji je rezident odnosne države članice s prebivalištem u državi članici, a koji su smanjeni zbog činjenice da je ugovorio uvjete koji su neuobičajeni među trećim osobama, bili predmet takve prilagodbe samo ako bliska osoba ima sjedište u drugoj državi članici. Ako je, međutim, ta bliska osoba društvo koje je poreznog obveznika, sa sjedištem na državnom području države članice u kojoj je navedeni porezni obveznik rezident, ne može se provesti prilagodba prihoda, ni na temelju članka 1. stavka 1. AStG-a ni na temelju bilo kojeg drugog nacionalnog zakonodavstva.

19 Iz toga proizlazi da, u slučaju da porezni obveznik koji je rezident odnosne države članice ima udio u društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s tim se poreznim obveznikom postupa nepovoljnije nego što bi to bilo da taj udio ima u rezidentnom društvu. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da članak 1. stavak 1. AStG-a predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana rezidentnog poreznog obveznika, zabranjeno člankom 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a).

20 S tim u svezi, iz presude od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C: 2010:26) proizlazi da propis države članice koji uspostavlja razliku u poreznom tretmanu između rezidentnih društava, prema tome imaju li društva kojima su rezidentna društva dodijelila iznimne ili besplatne pogodnosti i s kojima su u odnosu međuovisnosti sjedište u navedenoj državi članici, načelno predstavlja ograničenje slobode poslovnog nastana, ali ostvaruje legitimne ciljeve vezane uz nužnost održavanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i sprječavanje porezne utaje.

21 Sud koji je uputio zahtjev pita se, međutim, je li pravilo poput onog iz članka 1. stavka 1. AStG-a u skladu s načelom proporcionalnosti.

22 S tim u svezi, taj sud navodi da, u skladu s točkom 71. presude od 21. siječnja 2010., SGI

(C-311/08, EU:C:2010:26), poštovanje načela proporcionalnosti zahtijeva da, u slučaju kada se ne može isključiti da transakcija ne odgovara onome što se dogovorilo pod tržišnim uvjetima, porezni obveznik ima mogućnost da bez pretjeranih administrativnih ograničenja podnese dokaze koji se odnose na moguće poslovne razloge zbog kojih je zaključena ta transakcija.

23 Sud koji je uputio zahtjev pita se mogu li poslovni razlozi koji se mogu navesti kao opravdanje za zaključenje transakcije u uvjetima koji nisu uobičajeni između trećih osoba biti povezani s udjelom Hornbach–Baumarkta AG u inozemnim društvima grupe, osobito u situacijama u kojima društvo kći pozajmljuje sredstva od banke kako bi povećalo svoj kapital. U stvari, društvo majka ima vlastiti ekonomski interes za poslovni uspjeh svojega društva kćeri te bi, osim toga, u slučaju potrebe preuzelo odgovornost za njegovo financiranje.

24 Taj sud navodi da, iako prema njemačkom zakonu porezni obveznik ima mogućnost pozvati se na razloge zbog kojih su uvjeti ugovoreni s inozemnim društvom u skladu s onima koje bi u istim ili sličnim okolnostima ugovorili nepovezani treći subjekti, članak 1. stavak 1. AStG-a ne predviđa, međutim, mogućnost da se porezni obveznik pozove na poslovne razloge koji opravdavaju zaključenje transakcije u uvjetima koji nisu uobičajeni između trećih osoba, kada se ti razlozi temelje na odnosima međuovisnosti koji ujedinjuju odnosne osobe.

25 Slijedom toga, sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim razjasniti udovoljava li odredba kao što je članak 1. stavak 1. AStG-a, u vezi s trećim slučajem iz tog članka 1. stavka 2. točke 1., zahtjevima prava Unije koji se odnose na mogućnost pozivanja na poslovne razloge zbog kojih su osobe koje se nalaze u odnosu međuovisnosti zaključile transakciju u uvjetima koji nisu uobičajeni između trećih osoba.

26 U tim je okolnostima Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Financijski sud Porajnja-Falačka) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se članku 49. UFEU-a [(prije članak 43. UEZ-a)], u vezi s člankom 54. UFEU-a [(prije članak 48. UEZ-a)], propis države članice prema kojem se prihodi rezidentnog poreznog obveznika od poslovnih odnosa s društvom koje ima sjedište u drugoj državi članici, u kojem on izravno ili neizravno ima udio u barem četvrtini vlasništva i s kojim je ugovorio uvjete koji odstupaju od onih koje bi neovisne treće osobe u istim ili sličnim okolnostima ugovorile među sobom, trebaju izražavati tako kao da su nastali pod uvjetima ugovorenima među dvjema neovisnim trećim osobama, ako se takav ispravak ne provodi za prihode od poslovnih odnosa s rezidentnim društvom i taj propis rezidentnom poreznom obvezniku ne daje mogućnost dokazivanja da su uvjeti ugovoreni zbog poslovnih razloga koji proizlaze iz njegova položaja kao člana društva sa sjedištem u drugoj državi članici?”

O prethodnom pitanju

27 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a), u vezi s člankom 48. UEZ-a (koji je postao članak 54. UFEU-a) tumačiti na način da mu se protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg prihode društva koje je rezident u državi članici, a koje je društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti, dodijelilo pogodnosti pod uvjetima koji odstupaju od onih koje bi neovisne treće osobe u istim ili sličnim okolnostima ugovorile međusobom, treba računati onako kako bi ih trebalo računati kad bi se primjenjivali uvjeti koje bi takve treće osobe ugovorile te bi morali biti predmet prilagodbe, dok se takva prilagodba oporezivih prihoda ne provodi kada te iste pogodnosti dodijeli rezidentno društvo drugom rezidentnom društvu, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti, a taj propis ne daje mogućnost rezidentnom poreznom obvezniku da dokaže da su uvjeti ugovoreni zbog poslovnih razloga koji proizlaze iz njegova položaja dioničara nerezidentnog društva.

28 U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, u područje primjene slobode poslovnog nastana ulazi nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omogućuju izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegovih djelatnosti (presude od 13. studenoga 2012., *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, t. 91.; od 5. veljače 2014., *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 22. i od 10. lipnja 2015., X, C-686/13, EU:C:2015:375, t. 18.).

29 Treći slučaj iz članka 1. stavka 2. točke 1. AStG-a odnosi se na situaciju u kojoj porezni obveznik koji je rezident ima udio od najmanje 25 % kapitala društva sa sjedištem u državi članici koja nije država članica čiji je rezident, odnosno udio koji poreznom obvezniku omogućuje izvršavanje odlučujućeg utjecaja na odnosno društvo.

30 Kao što je naveo sud koji je uputio zahtjev, u glavnom postupku *Hornbach–Baumarkt AG* posredno je imao udio od 100 % kapitala inozemnih društava grupe te je stoga mogao izvršavati odlučujući utjecaj na odluke i aktivnosti tih društava.

31 Nacionalno zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku valja stoga ispitati s obzirom na odredbe UEZ-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana.

32 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, odredbama Ugovora o slobodi poslovnog nastana protivno je to da država članica podrijetla postavlja prepreke društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici, posebice putem društva kćeri. Sloboda poslovnog nastana ugrožena je ako na temelju poreznog uređenja države članice rezidentno društvo koje ima društvo kćer u drugoj državi članici ima drukčiji porezni tretman, nepovoljniji u odnosu na rezidentno društvo koje ima društvo kćer u prvoj državi članici (presuda od 21. prosinca 2016., *Masco Denmark i Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, t. 24. i 25.).

33 U ovom slučaju valja utvrditi da, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, prema članku 1. stavku 1. AStG-a prilagodba prihoda poreznog obveznika provodi se samo u okviru njegovih poslovnih odnosa s inozemstvom. Stoga, prihodi poreznog obveznika koji je rezident, umanjeni zbog činjenice da je s bliskom osobom ugovorio uvjete koji bi bili neuobičajeni međusobnim osobama, podliježu prilagodbi samo ako ta osoba ima sjedište izvan državnog područja. Ako je, međutim, navedena osoba društvo kći poreznog obveznika sa sjedištem na državnom području, ne može se provesti prilagodba prihoda, ni na temelju članka 1. stavka 1. AStG-a ni na temelju bilo kojeg drugog nacionalnog zakonodavstva.

34 Iz toga proizlazi da se s društvom majkom koje je rezident odnosno države članice, a koje ima udio u društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, postupa nepovoljnije nego što bi to bilo da taj udio ima u rezidentnom društvu.

35 U skladu sa sudskom praksom Suda, takva razlika u poreznom tretmanu poreznih obveznika, ovisno o tome gdje je sjedište društava s kojima su ugovoreni uvjeti koji bi bili neuobičajeni između trećih osoba, može predstavljati ograničenje slobode poslovnog nastana, u smislu članka 43. UEZ-a. Naime, porezni obveznik može biti naveden na to da odustane od stjecanja, osnivanja ili zadržavanja društva koje je u državi članici koja nije država članica i koji je rezident, ili od stjecanja ili zadržavanja značajnog udjela u društvu sa sjedištem u toj drugoj državi članici, zbog poreznog opterećenja koje je, kod prekograničnih situacija, bilo nametnuto na dodjelu uvjeta koji bi bili neuobičajeni između trećih osoba (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 44.).

36 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, porezna mjera koja bi mogla ugroziti slobodu poslovnog nastana iz članka 43. UEZ-a može biti dopuštena samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlogom u općem interesu priznatim pravom Unije. No, u tom slučaju, potrebno je još i da bude prikladna za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prelazi ono što je nužno za njegovo postizanje (vidjeti u tom smislu presude od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42.; od 17. prosinca 2015., Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, t. 26. i 29.; od 21. prosinca 2016., Masco Denmark i Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, t. 28. i od 23. studenoga 2017., A, C-292/16, EU:C:2017:888, t. 28.).

37 Iz nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku proizlazi da se njime oporezuje rezidentno društvo kada nerezidentnom društvu s kojim je povezano dodjeljuje pogodnosti ugovorene pod uvjetima koji nisu tržišni uvjeti, tako da se oporezivi prihod rezidentnog društva u odnosnoj državi članici može smanjiti.

38 Prema mišljenju njemačke vlade, porezni položaj rezidentnog društva majke razlikuje se po tome ima li ono poslovne odnose s nerezidentnim društvom koje ili rezidentnim društvom koje, jer Savezna Republika Njemačka nema ovlasti oporezivati prihode društava koje sa sjedištem u drugim državama članicama.

39 Navedena vlada tvrdi da se neprovođenje prilagodbe prihoda koje društvo majka ima iz svojih poslovnih odnosa u svoje poslovne veze u potpuno unutarnjoj situaciji opravdava činjenicom da pogodnost koju to društvo majka dodijeli povećava prihode njegova društva koje i da Savezna Republika Njemačka oporezuje i prihode društva majke i dobit njegova društva koje sa sjedištem na njezinu državnom području. Drukako bi vrijedilo za društva koje Hornbach–Baumarkta AG, koja imaju sjedište u Nizozemskoj, jer Savezna Republika Njemačka ne može oporezivati dobit potonjih.

40 Valja napomenuti da ti argumenti nisu povezani s pitanjem usporedivosti situacija, nego s opravdanjima koja se temelje na načelu teritorijalnosti, prema kojem države članice imaju pravo oporezivati prihode koji su ostvareni na njihovu državnom području ili povezani s nužnošću oživljavanja raspodjele ovlasti oporezivanja među državama, koja predstavlja legitiman cilj koji priznaje Sud (vidjeti u tom smislu presude od 17. srpnja 2014., Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, t. 27. i od 23. studenoga 2017., A, C-292/16, EU:C:2017:888, t. 30.).

41 S tim u svezi, treba napomenuti da i njemačka i švedska vlada tvrde da je propis poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku opravdan važnim razlogom u općem interesu koji je vezan za oživljavanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica i u tom se

pogledu pozivaju na presudu od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, t. 69.).

42 Švedska vlada također ističe da su pravila njemačkog prava, kojima se provode nepristrane transakcije, prirodna posljedica načela teritorijalnosti te su potrebna za očuvanje potpunog načela i uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje.

43 U skladu s ustaljenom sudskom praksom, potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje među državama članicama može opravdavati razliku u postupanju ako predmetni sustav ima za cilj spriječiti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države članice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području (presude od 29. ožujka 2007., Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, t. 42.; od 18. srpnja 2007., Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, t. 54.; od 21. veljače 2013., A, C-123/11, EU:C:2013:84, t. 41. i od 21. prosinca 2016., Masco Denmark i Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, t. 35.).

44 Sud je smatrao da činjenica da se društvima rezidentima jedne države članice omogućuje da prenesu svoju dobit u obliku iznimnih ili besplatnih pogodnosti na društva s kojima su u odnosu međuovisnosti, a koja imaju sjedište u drugim državama članicama, može ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti za oporezivanje između država članica i da propis države članice koji predviđa oporezivanje takvih pogodnosti rezidentnog društva, koje je ono dodijelilo društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, prvog od tih država članica omogućuje izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području. Sud je dodao da takav nacionalni propis slijedi legitimne ciljeve koji su spojivi s Ugovorom i opravdani važnim razlozima u općem interesu te da ga treba smatrati prikladnim za osiguravanje ostvarenja tih ciljeva (vidjeti u tom smislu presudu od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 63., 64. i 69.).

45 Isto vrijedi i glede nacionalnog zakonodavstva o kojem je riječ u glavnom postupku jer bi činjenica da rezidentno društvo dodijeli društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s kojom je u odnosu međuovisnosti, pogodnosti poput izdavanja jamstvenog pisma pod uvjetima koji nisu tržišni uvjeti mogla omogućiti rezidentnom društvu da prenese dobit u obliku pogodnosti na svoje društvo koje i ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti za oporezivanje između država članica.

46 Predviđanjem oporezivanja rezidentnog društva odnosne države članice, zbog pretpostavljenog iznosa naknade za pogodnost koju je dodijelilo bez naknade društvu sa sjedištem u drugoj državi članici s kojim je u odnosu međuovisnosti, kako bi se uzeo u obzir iznos koji bi društvo majka moralo prijaviti kao svoju dobit da je transakcija bila zaključena u skladu s tržišnim uvjetima, zakonodavstvo o kojem je riječ u glavnom postupku omogućuje prvog od tih država članica izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnost ostvarenu na njezinu državnom području.

47 Stoga valja smatrati da nacionalni propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, koji nastoji spriječiti da dobit ostvarena u odnosnoj državi članici bude transakcijama koje nisu izvršene pod tržišnim uvjetima iznesena izvan porezne jurisdikcije te države članice a da nije oporezovana, može jamčiti očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica.

48 Naposljetku, valja ispitati ne prekoračuje li takvo nacionalno zakonodavstvo ono što je nužno za ostvarenje cilja koji se želi postići.

49 S tim u svezi, Sud je utvrdio da treba smatrati da nacionalno zakonodavstvo koje se temelji na ispitivanju objektivnih i provjerljivih elemenata za utvrđivanje ima li transakcija narav potpuno umjetne konstrukcije samo u porezne svrhe ne prekoračuje ono što je neophodno za postizanje ciljeva koji se odnose na nužnost očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama i sprječavanje porezne utaje, kada se, kao prvo, u svakom slučaju u kojem postoji sumnja da transakcija premašuje ono što bi odnosna društva ugovorila pod tržišnim

uvjetima, poreznom obvezniku omogućuje da bez pretjeranih administrativnih ograničenja podnese dokaze koji se odnose na moguće poslovne razloge zbog kojih je zaključena ta transakcija. Kao drugo, korektivna porezna mjera mora se prema potrebi ograničiti na onaj dio koji premašuje ono što bi odnosna društva ugovorila pod tržišnim uvjetima (presuda od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, t. 71. i 72.).

50 Najprije, glede izražena iznosa prilagodbe prihoda odnosno poreznog obveznika, treba navesti da to pitanje nije bilo predmet rasprave između Hornbach–Baumarkta AG i porezne uprave pred Sudom. Međutim, treba napomenuti da je njemačka vlada tvrdila a da joj se nije proturjevalo, da su prilagodbe koje su provela njemačka porezna tijela u situacijama poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku ograničene na dio koji premašuje ono što bi bilo ugovoreno da društva nisu bila u odnosu međusobnosti.

51 Nadalje, glede mogućnosti koju mora imati porezni obveznik, da predloži dokaze u svezi s možebitnim poslovnim razlozima za opravdanje zaključena transakcija pod uvjetima koji su neuobičajeni među trećim osobama, pitanje suda koji je uputio zahtjev odnosi se posebice na to mogu li takvi poslovni razlozi uključivati ekonomske razloge koji proizlaze iz samog postojanja odnosa međusobnosti između društva majke koje je rezident odnosne države članice i njegovih društava kćeri koja su rezidenti druge države članice.

52 Prema mišljenju njemačke vlade, pojam „poslovni razlozi”, u smislu točke 71. presude od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) treba tumačiti s obzirom na načelo slobodnog tržišnog natjecanja, koje po prirodi isključuje prihvatanje ekonomskih razloga koji proizlaze iz položaja dioničara. Kako bi se ocijenila proporcionalnost propisa poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku, trebalo bi, osim toga, razlikovati mogućnost pozivanja na razloge zbog kojih su se među društvima iz iste grupe dodjeljivale pogodnosti bez naknade, s jedne strane, i ispitivanje njihove osnovanosti, s druge strane. Hornbach–Baumarkt AG imao je priliku iznijeti razloge za svoju odluku, ali nije mogao dokazati da su oni bili ekonomski razlozi.

53 U ovom predmetu, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku proizlazi da su inozemna društva grupe imala negativan vlasnički kapital i da je kreditirajuća banka odobrenje zajma potrebnih za nastavak i razvoj djelatnosti tih društava uvjetovala time da Hornbach–Baumarkt AG izda jamstveno pismo.

54 Kada razvoj djelatnosti društva kćeri ovisi o dodatnom unosu kapitala, zbog činjenice da nema dovoljno vlastitih sredstava, poslovni razlozi mogu opravdati oslobađanje kapitala društva majke pod uvjetima koji su neuobičajeni među trećim osobama.

55 Osim toga, valja napomenuti da se u ovom predmetu nije pozivalo ni na kakav rizik od utaje poreza. Njemačka vlada nije tvrdila da postoji potpuno umjetni konstrukt u smislu sudske prakse Suda ni volja tužitelja u glavnom postupku da smanji svoju oporezivu dobit u Njemačkoj.

56 U tim bi okolnostima mogli postojati poslovni razlozi, povezani s položajem Hornbach–Baumarkta AG kao dioničara inozemnih društava grupe, koji bi opravdavali zaključena transakcije o kojoj je riječ u glavnom postupku pod uvjetima koji odstupaju od uobičajenih uvjeta među trećim osobama. Naime, budući da nastavak ili širenje djelatnosti navedenih inozemnih društava u nedostatku dovoljnih vlastitih sredstava ovisi o unosu kapitala, izdavanje jamstvenih pisama bez naknade, čak i kad bi nepovezana društva ugovorila naknadu za takva jamstava, može se objasniti vlastitim ekonomskim interesom Hornbach–Baumarkta AG za poslovni uspjeh inozemnih društava grupe, u kojem sudjeluje kroz podjelu dobiti, kao i određenom odgovornošću tužitelja u glavnom postupku, kao dioničara, u financiranju tih društava.

57 U ovom slučaju, na sudu koji je uputio zahtjev jest da provjeri je li Hornbach–Baumarktu AG

bilo omogućeno da bez pretjeranih administrativnih ograničenja podnese dokaze koji se odnose na moguće poslovne razloge zbog kojih su zaključene transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku, ne isključuju mogućnost da se s tim u svezi uzmu u obzir ekonomski razlozi koji proizlaze iz njegova položaja dioničara nerezidentnog društva.

58 Stoga valja utvrditi da propis poput onog o kojem je riječ u glavnom postupku ne premašuje ono što je nužno za postizanje zadanog cilja jer tijela nadležna za primjenu tog propisa daju rezidentnom poreznom obvezniku mogućnost dokazivanja da su uvjeti ugovoreni zbog poslovnih razloga koji mogu proizlaziti iz njegova položaja dioničara nerezidentnog društva, a što je na sudu koji je uputio zahtjev da ocijeni.

59 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 43. UEZ-a, u vezi s člankom 48. UEZ-a, treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg prihode društva koje je rezident u državi članici, a koje je društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti, dodijelilo pogodnosti pod uvjetima koji odstupaju od onih koje bi neovisne treće osobe u istim ili sličnim okolnostima ugovorile međusobom, treba raunati onako kako bi ih trebalo raunati kad bi se primjenjivali uvjeti koje bi takve treće osobe ugovorile te bi morali biti predmet prilagodbe, dok se takva prilagodba oporezivih prihoda ne provodi kada te iste pogodnosti dodijeli rezidentno društvo drugom rezidentnom društvu, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti. Međutim, na nacionalnom sudu je da provjeri daje li propis o kojem je riječ u glavnom postupku rezidentnom poreznom obvezniku mogućnost dokazivanja da su uvjeti ugovoreni zbog poslovnih razloga koji mogu proizlaziti iz njegova položaja dioničara nerezidentnog društva.

Troškovi

60 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 (drugo vijeće) odlučuje:

članak 43. UEZ-a (koji je postao članak 49. UFEU-a), u vezi s člankom 48. UEZ-a (koji je postao članak 54. UFEU-a), treba tumačiti na način da mu se ne protivi nacionalno zakonodavstvo, poput onoga o kojem je riječ u glavnom postupku, na temelju kojeg prihode društva koje je rezident u državi članici, a koje je društvu sa sjedištem u drugoj državi članici, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti, dodijelilo pogodnosti pod uvjetima koji odstupaju od onih koje bi neovisne treće osobe u istim ili sličnim okolnostima ugovorile međusobom, treba raunati onako kako bi ih trebalo raunati kad bi se primjenjivali uvjeti koje bi takve treće osobe ugovorile te bi morali biti predmet prilagodbe, dok se takva prilagodba oporezivih prihoda ne provodi kada te iste pogodnosti dodijeli rezidentno društvo drugom rezidentnom društvu, s kojim se nalazi u odnosu međusobnosti. Međutim, na nacionalnom sudu je da provjeri daje li propis o kojem je riječ u glavnom postupku rezidentnom poreznom obvezniku mogućnost dokazivanja da su uvjeti ugovoreni zbog poslovnih razloga koji mogu proizlaziti iz njegova položaja dioničara nerezidentnog društva.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački