

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (peto vije?e)

20. rujna 2018. (*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – ?lanci 63. do 65. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Odbitak oporezive dobiti – Udjeli koje mati?no društvo drži u društvu kapitala s upravom i sjedištem u tre?oj zemlji – Dividende ispla?ene mati?nom društvu – Odbitak poreza koji podliježe strožim uvjetima od odbitka dobiti od udjela u tuzemnom društvu kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja”

U predmetu C?685/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju ?lanka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Münster (Finansijski sud u Münsteru, Njema?ka), odlukom od 20. rujna 2016., koju je Sud zaprimio 27. prosinca 2016., u postupku

EV

protiv

Finanzamt Lippstadt

SUD (peto vije?e),

u sastavu: J. L. da Cruz Vilaça, predsjednik vije?a, E. Levits (izvjestitelj), A. Borg Barthet, M. Berger, i F. Biltgen, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimaju?i u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 30. studenoga 2017.,

uzimaju?i u obzir o?itovanja koja su podnijeli:

- za EV, U. Hohage, *Rechtsanwalt*,
- za Finanzamt Lippstadt, H.-J. Sellmann, u svojstvu agenta,
- za njema?ku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, M. Wasmeier, W. Roels i R. Lyal, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. velja?e 2018.,

donosi sljede?u

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 63. do 65. UFEU-a.

2 Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u EV, komanditnog dioni?kog društva ure?enog njema?kim pravom i Finanzamta Lippstadt (Porezna uprava u Lippstadtu, Njema?ka, u dalnjem tekstu: porezna uprava) povodom obra?una poreza na operativnu dobit kojega je to društvo bilo predmet.

Njema?ko pravo

3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija), od 8. rujna 1972. (BGBI. 1972. I, str. 1713., u dalnjem tekstu: AStG), u ?lanku 8. stavku 1. to?kama 1. do 6. navodi sljede?e aktivnosti:

1. Poljoprivreda i šumarstvo;
2. proizvodnja, obrada, prerada ili sastavljanje predmeta, proizvodnja energije te istraživanje i eksploatacija rudnog blaga,
3. poslovanje kreditnih institucija ili društava za osiguranje koja se za svoje aktivnosti koriste poslovnim jedinicama (uz iznimke),
4. trgovina (uz iznimke),
5. usluge (uz iznimke),
6. zakup i iznajmljivanje (uz iznimke).

4 Gewerbesteuergesetz (Zakon o porezu na operativnu dobit) iz 2002., u verziji koja proizlazi iz poreznog zakonika od 20. prosinca 2007., koji se odnosi na 2008. (BGBI. 2007. I, str. 3150., u dalnjem tekstu GewStG iz 2002.), u ?lanku 2. propisuje:

- „1. Svaki industrijski ili trgova?ki poduzetnik koji posluje u Njema?koj podliježe pla?anju poreza na operativnu dobit. [...] Smatra se da industrijski ili trgova?ki poduzetnik posluje u Njema?koj kada ima stalnu poslovnu jedinicu na njema?kom državnom podru?ju [...].
2. Djelatnost koju obavljaju društva kapitala (osobito europska društva, dioni?ka društva, komanditna društva na dionice i društva s ograni?enom odgovornoš?u) [...] uvijek je i u potpunosti izjedna?ena s industrijskim ili trgova?kim poduzetnikom. Lako je društvo kapitala organski povezano društvo [(Organesellschaft)] u smislu ?lanaka 14., 17. ili 18. Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit društava), smatra se da ?ini stalnu poslovnu jedinicu nositelja integrirane grupe.”

5 Na temelju ?lanka 6. GewStG-a iz 2002., osnovica poreza na operativnu dobit je industrijska ili trgova?ka dobit, odnosno, sukladno ?lanku 7. prvoj re?enici GewStG-a iz 2002., dobit koja proizlazi iz industrijske ili trgova?ke djelatnosti, izra?unana primjenom odredbi Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak, u dalnjem tekstu: EStG) ili Körperschaftsteuergesetza (Zakon o porezu na dobit društava, u dalnjem tekstu: KStG), uve?ana ili smanjena za iznose navedene u ?lancima 8. i 9. GewStG-a.

6 ?lanak 8. GewStG-a iz 2002., naslovjen „Ponovna pribrajanja” propisuje:

„Sljede?i iznosi ponovno se pribrajaju dobiti od industrijske ili trgova?ke djelatnosti (?lanak 7.), ako su bili odbijeni pri izra?unu iznosa te dobiti:

[...]

5. višak dijelova dobiti (dividende) koji se nije uzeo u obzir prilikom primjene ?lanka 3. to?ke 40. [EStG-a] ili ?lanka 8.b stavka 1. [KStG-a] te lako unov?ivi prihodi i naknade od udjela u društvu, udruženju osoba ili imovini u smislu [KStG-a], ako ne ispunjavaju uvjete iz ?lanka 9. to?aka 2.a ili 7. nakon odbijanja operativnih troškova koji su gospodarski povezani s tim prihodima, naknadama i davanjima, [...]

[...]"

7 ?lanak 9. GeWStG-a iz 2002. ure?uje olakšice i smanjenja koja se odnose na dobit proizašlu iz udjela u tuzemnom društvu, društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici ili u tre?oj zemlji.

8 Kao prvo, ?lanak 9. to?ka 2.a GewStG-a iz 2002. propisuje da se iznos dobiti i ponovnih pribrajanja smanjuje za dobit od udjela u tuzemnom društvu kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja u smislu ?lanka 2. stavka 2. tog zakona, kada udio na po?etku razdoblja ubiranja poreza iznosi barem 15 % temeljnog kapitala pa se taj dio dobiti može priznati za izra?un dobiti sukladno ?lanku 7. navedenog zakona. Na temelju ?lanka 9. to?ke 2.a tre?e re?enice GewStG-a iz 2002., rashodi koji su izravno povezani sa sudjelovanjem u dobiti umanjuju iznos smanjenâ ako su se uzeli u obzir odgovaraju?i prihodi od udjela.

9 ?lanak 9. to?ka 3. GewStG-a iz 2002. predvi?a osim toga da se iznos dobiti i ponovnih pribrajanja smanjuje za dio operativne dobiti tuzemnog poduze?a koji se može pripisati poslovnoj jedinici tog poduze?a u inozemstvu.

10 Drugo, kada je rije? o dobiti iz udjela u društvu sa sjedištem u drugoj državi ?lanici koje ispunjava uvjete propisane Direktivom Vije?a 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedni?kom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na mati?na društva i društva k?eri razli?itih država ?lanica (SL 1990., L 225, str. 6.) kako je izmijenjena Direktivom Vije?a 2006/98/EZ od 20. studenoga 2006. (SL 2006., L 363, str. 129.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 238.) odbijanje se može provesti, sukladno ?lanku 9. to?ki 7. drugom dijelu prve re?enice GewStG-a iz 2002. kada udjel koji se drži odgovara najmanje jednoj desetini temeljnog kapitala na po?etku referentnog razdoblja.

11 Tre?e, sukladno ?lanku 9. to?ki 7. prvom dijelu prve re?enice GewStG-a iz 2002., iznos dobiti i ponovnih pribrajanja se smanjuje:

„za dobit od udjela u društvu kapitala s upravom i sjedištem izvan podru?ja primjene ovog zakona, u ?ijem nominalnom kapitalu poduzetnik od po?etka referentnog razdoblja neprekinuto ima udio od najmanje 15 % (društvo k?i) i ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo, ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti obuhva?enih ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. Au?ensteuergesetza (AStG), kao i dobit od udjela u društvima u kojima poduzetnik izravno drži najmanje ?etvrtinu nominalnog kapitala, kada ti udjeli neprekinuto postoje najmanje dvanaest mjeseci prije datuma priznavanja u svrhu utvr?ivanja dobiti i kada poduzetnik dokaže da

1. se uprava i sjedište tih društava nalazi u istoj državi kao i društvo k?i te se njihovi bruto prihodi ostvaruju isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti obuhva?enih ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. [AStG-a] ili

2. društvo k?i drži udjele gospodarski povezane s vlastitim djelatnostima obuhva?enima ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. i društvo u kojem drži taj udio ostvaruje svoje bruto

prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od takvih djelatnosti,

kada su dijelovi dobiti priznati u iznos dobiti (?lank 7.);[...]"

12 U tom pogledu, ?lanak 9. to?ka 2.a tre?a re?enica GewStG-a iz 2002. primjenjiva je, po analogiji, na temelju ?lanka 9. to?ke 7. druge re?enice toga zakona.

13 Iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje i iz o?itovanja njema?ke vlade proizlazi da „tuzemni holding” obuhva?a i društvo k?er koje ispunjava uvjete predvi?ene ?lankom 9. to?kom 7. prvim dijelom prve re?enice, to?kom 1. GewStG-a iz 2002., i da „doma?i holding” obuhva?a društvo k?er koje ispunjava uvjete iz ?lanka 9. to?ke 7. prvog dijela prve re?enice, to?ke 2. GewStG-a iz 2002.

14 ?lanak 9. to?ka 7. od ?etvrte do sedme re?enice GewStG-a iz 2002. ure?uje isplate koje provode društva unuke ?ije se uprave i sjedišta nalaze izvan podru?ja primjene navedenog zakona sukladno sljede?im uvjetima:

„4Ako poduzetnik koji neizravno, posredstvom društva k?eri, drži udio od najmanje 15 % društva kapitala s upravom i sjedištem izvan podru?ja primjene ovog zakona (društvo unuka), tijekom poreznog razdoblja ostvari dobit iz svojih udjela u društву k?eri i ako društvo unuka raspodjeljuje dobit društvu k?eri tijekom tog poreznog razdoblja, primjenjuje se isto pravilo, na zahtjev poduzetnika, za dio dobiti koji je ostvario, a koji odgovara raspodjeli dobiti društva unuke koja mu pripada na temelju neizravnog udjela. 5Ako je tijekom predmetnog poreznog razdoblja društvo k?i, osim dijelova dobiti društva unuke, ostvarilo druge prihode, ?etvrta re?enica primjenjuje se samo na dio raspodjele dobiti društva k?eri koji odgovara omjeru tih dijelova dobiti u ukupnom iznosu te dobiti i drugih prihoda, u granicama iznosa tih dijelova dobiti. 6Primjena ?etvrte re?enice prepostavlja da

1. društvo unuka, tijekom poreznog razdoblja u kojem je provelo raspodjelu, ostvarilo je svoje bruto prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti obuhva?enih ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. [AStG-a] ili od udjela koji su obuhva?eni prvom re?enicom, to?kom 1. i da

2. društvo k?i ispunjava uvjete iz prve re?enice u pogledu sudjelovanja u kapitalu društva k?eri nižeg ranga.

7Primjena prethodnih odredbi podrazumijeva da poduzetnik podnosi sve dokaze, osobito da

1. predo?enjem relevantnih dokumenata dokaže da društvo k?i ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti koje su obuhva?ene ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. [AStG-a] ili udjela koji su obuhva?eni prvom re?enicom, to?kama 1. i 2.,

2. predo?enjem relevantnih dokumenata dokaže da društvo unuka ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti koje su obuhva?ene ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. [AStG-a] ili udjela koji su obuhva?eni prvom re?enicom, to?kom 1.,

3. dokaže raspodjeljivu dobit društva k?eri ili društva unuke podnošenjem bilanci i ra?una dobiti i gubitka; ti se dokumenti moraju predo?iti na zahtjev s potvrdom koja je u državi u kojoj je uprava ili sjedište propisana ili se uobi?ajeno upotrebljava i koju je izdao službeno priznati revizor ili jednakovrijedno tijelo.”

15 Sukladno ?lanku 8.b stavku 1. KStG-a koji se odnosi na udjele u drugim društvima i udruženjima osoba, primici u smislu, osobito, ?lanka 20. stavka 1. to?ke 1. EStG-a ne uzimaju se u obzir za utvr?ivanje ukupnog prihoda.

16 Kada je rije? o izra?unu prihoda poreznog subjekta (*Organschaft*), ?lanak 15. prva re?enica to?ka 2. KStG-a propisuje da se, odstupanjem od op?ih pravila, ?lanak 8.b stavci 1. do 6. KStG-a ne primjenjuju na organski povezano društvo (*Organgesellschaft*).

17 ?lanak 20. stavak 1. to?ka 1. EStG-a propisuje da dio dobiti od kapitala ?ine dijelovi dobiti (dividende) od dionica koja daju pravo na udio u dobiti i ostatku likvidacijske mase društva kapitala.

Glavni postupak i prethodno pitanje

18 EV je proizvo?a? automobilskih dijelova i mati?no društvo globalne grupacije. Njegova društva k?eri pak drže u kapitalu nekoliko drugih društava.

19 Tijekom poreznog razdoblja koje se odnosi na 2009., EV, u svojstvu nositelja integrirane grupe, i Reinhold Poersch GmbH (u dalnjem tekstu: R GmbH) oformili su porezni subjekt radi obra?una poreza na operativnu dobit, u smislu njema?kog poreznog zakonodavstva. EV je držao 100 % kapitala R GmbH.

20 Društvo R GmbH je držalo 100 % kapitala Hella Asia Pacific Pty Ltd. (u dalnjem tekstu: HAP Ltd.), društva kapitala ure?enog australskim pravom sa sjedištem u Australiji. Društvo HAP Ltd. primilo je 2009. od svojeg društva k?eri Hella Philippinen Inc. (u dalnjem tekstu: H Inc.) raspodijeljenu dobit u iznosu od 556 000 australskih dolara (otprilike 337 584 eura).

21 Društvo HAP Ltd. isplatilo je iste godine iznos od 45 287 000 australskih dolara (AUD) (odnosno 27 496 685 eura) svojem dioni?aru, društву R. Ispla?eni se iznos sastojao od dobiti zadržane tijekom više poreznih razdoblja i od ispla?ene dobiti koja je navedena u prethodnoj to?ki, koju je društvo H Inc. uplatilo društvu HAP Ltd.

22 Tijekom 2012. proveden je porezni nadzor nad društvom R GmbH za porezna razdoblja od 2006. do 2009. Inspektorji su utvrđili da su dividende koje je društvo R GmbH dobilo trebale biti izuzete od oporezivanja u skladu s ?lankom 8.b stavkom 1. KStG-a, s obzirom na to da je 5 % finansijskog rezultata trebalo biti paušalno ponovno uklju?eno u prihod društva po fiksnoj stopi u skladu s ?lankom 8.b stavkom 5. istog zakona kao operativni troškovi koji se ne mogu odbiti.

23 Porezna uprava prihvatile je zaklu?ke inspektora te je smatrala da je potrebno, u skladu s ?lankom 8. to?kom 5. GewStG-a iz 2002., ponovno uklju?iti u finansijski rezultat EV-a dividende koje je društvo HAP Ltd. uplatilo društvu R GmbH, nakon odbitka dobiti koju je društvo H Inc. raspodijeljilo društvu HAP Ltd.

24 Naime, prema poreznoj upravi, isplata dobiti HAP Ltd. ne ispunjava na zadovoljavaju?i na?in uvjete predvi?ene ?lankom 9. to?kom 7. prvom re?enicom GewStG-a iz 2002. da bi se na nju moglo primijeniti izuze?e na temelju ponovnog uklju?ivanja.

25 Kao prvo, porezna je uprava smatrala da je društvo HAP Ltd., kao društvo k?i, bilo holding društvo koje ne ostvaruje prihode od vlastitih aktivnosti iz ?lanka 8. stavka 1. to?aka 1. do 6. AStG-a, tako da ga se nije moglo smatrati „doma?im holdingom” iz ?lanka 9. to?ke 7. prvog dijela prve re?enice, to?ke 2. GewStG-a iz 2002. Kao drugo, ono se više nije moglo kvalificirati kao „tuzemni holding” koji bi imao povoljniji režim primjene ?lanka 9. to?ke 7. prvog dijela prve re?enice, to?ke 1. GewStG-a iz 2002. jer ono drži udjele u društвima unucima sa sjedištem izvan državnog podru?ja Australije.

26 Nasuprot tomu, porezna je uprava smatrala da je iznos koji je H Inc. isplatio društvu HAP Ltd. i koji je nadalje potonji isplatio društvu R GmbH obuhva?en ?lankom 9. to?kom 7. ?etvrtom i

dalnjim re?enicama GewStG-a iz 2002. te se na njega mogao primijeniti privilegirani režim za društvo unuku. Posljedi?no, dividende koje je isplatio H Inc. nisu ponovno uklju?ene u dobit društva R GmbH.

27 Na temelju tih razmatranja, porezna je uprava izdala porezno rješenje s datumom od 13. studenoga 2012. kojime su, nakon odbitka dobiti koju je društvo H Inc. raspodijelilo društvu HAP Ltd., dividende koje je društvo HAP Ltd. uplatilo društvu R GmbH ponovno uklju?ene u finansijski rezultat EV-a kao nositelja integrirane grupe, po stopi od 95 % sukladno GewStG-u iz 2002. Prigovor koji je protiv tog poreznog rješenja podnio EV odbijen je kao neosnovan odlukom od 8. studenoga 2013.

28 U tom je kontekstu EV pred sudom koji je uputio zahtjev, Finanzgerichtom Münster (Finansijski sud u Münsteru, Njema?ka) pokrenuo postupak, tvrde?i me?u ostalim da prema inozemnim dividendama postoji diskriminiraju?e postupanje protivno pravu Unije te da su dividende koje je HAP Ltd. isplatio društvu R GmbH trebale u cijelosti biti odbijene od operativne dobiti EV-a.

29 U tim je okolnostima Finanzgericht Münster (Finansijski sud u Münsteru) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li odredbe o slobodnom kretanju kapitala i slobodnom platnom prometu iz ?lanka 63. i sljede?ih ?lanaka Ugovora o funkcioniranju Europske unije tuma?iti na na?in da im se protivi pravilo iz ?lanka 9. to?ke 7. [GewStG-a iz 2002.], s obzirom na to da se tim odredbama u pogledu odbitka dobiti od udjela u društvu kapitala s upravom i sjedištem izvan Savezne Republike Njema?ke od iznosa dobiti i iznosa ponovnih pribrajanja za potrebe obra?una poreza na operativnu dobit odre?uju stroži uvjeti nego za odbitak dobiti od udjela u tuzemnom društvu kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja ili dijela operativne dobiti tuzemnog poduzetnika koji potje?e od inozemne stalne poslovne jedinice od iznosa dobiti i ponovnih pribrajanja?”

O prethodnom pitanju

Uvodna o?itovanja

30 Najprije treba istaknuti da, iako formulacija prethodnog pitanja uklju?uje svako društvo kapitala s upravom i sjedištem izvan državnog podru?ja Njema?ke, nesporno je da se glavni postupak odnosi na postupanje s dobiti koju je ostvarilo društvo s upravom i sjedištem u tre?oj zemlji, odnosno u Australiji.

31 U tim okolnostima, prethodno pitanje treba shva?ati da se odnosi samo na postupanje s dobiti koju su isplatila društva s upravom i sjedištem u tre?oj zemlji, bez uklju?ivanja pretpostavki prema kojima su dobiti isplatila društva koja imaju upravu i sjedište u drugoj državi ?lanici.

32 Nadalje, treba ispitati može li se na ?lanak 63. UFEU-a pozvati u situaciji, poput one u glavnom postupku, koja se odnosi na razliku u postupanju prema dobiti koju je rezidentnom društvu isplatilo društvo k?i sa sjedištem u tre?oj zemlji u odnosu na postupanje prema dobiti koju su isplatila rezidentna društva k?eri rezidentnog društva.

33 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da porezno postupanje u odnosu na dividende može biti predmet ?lanka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, kao i ?lanka 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala. U pogledu pitanja je li nacionalni propis obuhva?en jednom ili drugom slobodom kretanja valja uzeti u obzir svrhu propisa o kojem je rije? (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, t. 31. i navedena sudska praksa).

34 Nacionalni propisi koji se primjenjuju samo na one udjele koji omogu?uju izvršavanje odre?enog utjecaja na odluke nekog trgova?kog društva ili odre?ivanje njegove djelatnosti potпадaju u podru?je primjene ?lanka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C?464/14, EU:C:2012:896, t. 32. i navedena sudska praksa).

35 Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stje?u samo radi finansijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduze?em, moraju se razmotriti isklju?ivo s obzirom na slobodu kretanja kapitala (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, t. 33. i navedena sudska praksa).

36 Sud je u toj presudi presudio da je u kontekstu poreznog postupanja u odnosu na dividende koje potje?u iz tre?e zemlje ispitivanje predmeta nacionalnog zakonodavstva dovoljno za ocjenu ulazi li porezni tretman takvih dividendi u podru?je primjene odredbi Ugovora o slobodnom kretanju kapitala (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, t. 34. i navedena sudska praksa).

37 U tom pogledu, Sud je pojasnio da nacionalno zakonodavstvo o poreznom postupanju u odnosu na dividende koje se ne primjenjuje isklju?ivo na situacije u kojima mati?no društvo majka odlu?uju?i utjecaj na društvo koje ispla?uje dividende, treba ocijeniti s obzirom na ?lanak 63. UFEU-a. Društvo sa sjedištem u državi ?lanici se stoga može, neovisno o veli?ini udjela koji ima u vlasništvu u društvu koje ispla?uje dividende i koje ima sjedište u tre?oj državi, pozvati na tu odredbu radi osporavanja zakonitosti takvog zakonodavstva (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C?464/14, EU:C:2016:896, t. 35. i navedena sudska praksa).

38 U ovom slu?aju, ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. podvrgava odbitak dividendi koje su rezidentna društva naplatila od svojih društava k?eri u tre?im zemljama uvjetu da udio koji rezidentno društvo neprekinuto drži u društву k?eri odgovara, od po?etka referentnog razdoblja, udjelu od najmanje 15 %.

39 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev i njema?ka vlada isti?u da udio u visini od 15 % omogu?uje izvršavanje, sukladno njema?kom pravu trgova?kih društava, odre?enih prava koja se priznaju manjinskim dioni?arima. Me?utim, ta okolnost ne može dovesti do zaklju?ka da ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. obuhva?a samo udjele koji daju pravo na odre?eni utjecaj nad odlukama društva koje ispla?uje dividende.

40 Naime, Sud je ve? presudio da udio od najmanje 15 % u temeljnog kapitalu društva k?eri ne zna?i nužno da društvo koje ga drži izvršava odlu?uju?i utjecaj na odluke društva koje raspodjeljuje dividende (vidjeti u tom smislu presudu od 20. prosinca 2017., Deister Holding i Juhler Holding, C?504/16 i C?613/16, EU:C:2017:1009, t. 79. i 80. i navedenu sudsку praksu).

41 Posljedi?no, treba zaklju?iti da se ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. ne primjenjuje na situacije u kojima mati?no društvo drži udjele koji mu mogu dopustiti da izvršava odre?eni utjecaj nad odlukama njegova društva k?eri i da odre?uje njegove aktivnosti.

42 Stoga takvo zakonodavstvo treba ocjenjivati s obzirom na ?lanak 63. UFEU-a.

43 Doista, u ovom slu?aju, na temelju ?lanka 9. to?ke 7. GewStG-a iz 2002., kako bi mati?no društvo moglo težiti odbitku dividendi koje je isplatilo njegovo društvo k?i sa sjedištem izvan njema?kog državnog podru?ja, potrebno je, osim navedenog praga od 15 %, da to društvo k?er ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti koje su obuhva?ene ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. AStG-a ili od udjela u društvima unucima u kojima navedeno društvo k?i drži najmanje 25 % kapitala, uz ispunjavanje odre?enih drugih uvjeta.

44 Postojanje sekundarnog praga od 25 % koji se odnosi na sudjelovanje društva k?eri u temeljnog kapitalu društva unuke ne dovodi me?utim u pitanje razmatranje iz to?ke 41. ove presude.

45 Naime, kao prvo, kao što proizlazi iz sudske prakse navedene u to?kama 34. i 35. ove presude, kako bi se utvrdilo pripada li predmetno nacionalno zakonodavstvo u slobodu poslovnog nastana ili u slobodu kretanja kapitala, potrebno je ispitati narav sudjelovanja mati?nog društva u društvu k?eri platitelju na koje se navedeno zakonodavstvo može primijeniti.

46 Kao drugo, sekundarni prag od 25 % iz ?lanka 9. to?ke 7. GewStG-a iz 2002. odre?en je u okviru jednoga od alternativnih uvjeta koji se odnose na prihode koje društvo k?i raspodjeljuje mati?nom društvu. Naime, taj se prag ne primjenjuje u situaciji kada se ne radi o društвima koja imaju strukturu više razine ili u situaciji kada mati?no društvo drži barem 15 % društva k?eri i kada to potonje ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti koje su obuhva?ene ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. AStG-a. Posljedi?no, iako je potonje potrebno uzeti u obzir prilikom ocjene iz ?lanka 45. ove presude, to po naravi ne dovodi u pitanje ?injenicu da se ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. ne primjenjuje na situacije u kojima mati?no društvo drži udjele koji mu mogu dopustiti da izvršava odre?eni utjecaj nad odlukama njegova društva k?eri i da odre?uje njegove aktivnosti.

47 Posljedi?no, na ?lanak 63. UFEU-a se može pozvati u situaciji, poput one u glavnom postupku, koja se odnosi na razliku u postupanju prema dobiti koju je rezidentnom društvu isplatilo društvo k?i sa sjedištem u tre?oj zemlji u odnosu na postupanje prema dobiti koju su isplatila rezidentna društva k?eri rezidentnog društva.

48 Kona?no, treba istaknuti da postavljeno pitanje obuhva?a usporedbu izme?u postupanja prema dobiti koju su rezidentnim mati?nim društвima isplatila društva k?eri sa sjedištem u tre?im zemljama u odnosu ne samo na ona ograni?ena na dobit koju su rezidentnim mati?nim društвima isplatila rezidentna društva k?eri nego i na ona izvršena u korist iskorištavanja rezidentnog društva koje je povezano sa stalnom poslovnom jedinicom smještenom izvan nacionalnog državnog podru?ja.

49 Usporedba izme?u poreznog tretmana koja je ograni?ena, s jedne strane, na dobit koju su rezidentnim mati?nim društвima raspodijelila njihova društva k?eri sa sjedištima u tre?im zemljama i, s druge strane, operativnu dobit rezidentnog društva povezanog sa stalnom poslovnom jedinicom smještenom izvan nacionalnog državnog podru?ja upu?uje na ispitivanje uvodi li odre?eno zakonodavstvo, poput onoga u glavnom postupku, razliku u postupanju koja odvra?a rezidentno društvo od obavljanja svoje djelatnosti izvan države sjedišta posredstvom društva k?eri umjesto stalne poslovne jedinice.

50 U tom pogledu, treba podsjetiti da se ?lanak 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, primjenjuje na ta društva na temelju ?lanka 54. UFEU-a, a ne ?lanka 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu kretanja kapitala, kada ta društva koja imaju registrirano

sjedište, središnju upravu ili glavno mjesto poslovanja unutar Unije imaju pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama ?lanicama posredstvom društva k?eri, podružnice ili zastupništva.

51 Sud je presudio da, premda odredbe prava Unije koje se odnose na slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi ?lanici primateljici, one se tako?er protive tomu da država ?lanica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili trgovakom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi ?lanici (presuda od 23. studenoga 2017., A, C?292/16, EU:C:2017:888, t. 24. i od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C?650/16, EU:C:2018:424, t. 16.).

52 Me?utim, poglavje ugovora koje se odnosi na slobodu poslovnog nastana ne sadržava niti jednu odredbu koja proširuje podru?je primjene na situacije koje se odnose na osnivanje društva u tre?oj zemlji ili onu o društvu iz tre?e zemlje u državi ?lanici (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C?35/11, EU:C:2012:707, t. 97. i navedenu sudsку praksu).

53 Prema tome, ni ?lanak 63. UFEU-a ni ?lanak 49. UFEU-a ne primjenjuju se u situaciji kada nacionalni propis uvodi razliku u poreznom tretmanu izme?u operativne dobiti rezidentnog društva vezane uz stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem izvan nacionalnog državnog podru?ja i izme?u dobiti odre?enog društva k?eri, sa sjedištem u tre?oj zemlji.

54 Posljedi?no, nadalje valja jedino ispitati treba li ?lanke 63. do 65. UFEU-a tuma?iti na na?in da im je protivan nacionalni propis, poput onoga u glavnom postupku, koji podvrgava odbitak dobiti od udjela koje drži društvo kapitala s upravom i sjedištem u tre?oj zemlji strožim uvjetima od onih koji se primjenjuju na odbitak dobiti od udjela koje drži tuzemno društvo kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja.

Postojanje ograni?enja

55 Iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da mjere zabranjene ?lankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograni?enja kretanja kapitala, uklju?uju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi ?lanici ili mogu odvratiti rezidente te države ?lanice od ulaganja u drugim državama (presuda od 2. lipnja 2016. Pensioenfonds Metaal en Techniek, C?252/14, EU:C:2016:402, t. 27. i navedena sudska praksa).

56 U ovom slu?aju, predmetno zakonodavstvo predvi?a razli?iti tretman oporezivanja dividendi koje je isplatilo rezidentno društvo i dividendi koje je isplatilo društvo sa sjedištem u tre?oj zemlji.

57 Naime, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, na temelju ?lanka 9. to?ke 2.a prve re?enice GewStG-a iz 2002., kada rezidentno društvo prima dividende od drugog rezidentnog društva koje podliježu oporezivanju, smanjenje poreza na operativnu dobit prepostavlja jedino držanje najmanje 15 % temeljnog kapitala društva platitelja na po?etku razdoblja oporezivanja i priznavanja dobiti ostvarene tim udjelima za odre?ivanje oporezive dobiti.

58 Nasuprot tomu, kada je rije? o isplatama koje provodi društvo sa sjedištem u tre?oj zemlji, zahtijeva se, na temelju ?lanka 9. to?ke 7. prve re?enice GewStG-a iz 2002. držanje udjela od najmanje 15 % od po?etka referentnog razdoblja, neprekinuto i, osim toga, da su bruto prihodi ostvareni samo od odre?enih aktivnih prihoda, odnosno samo od onih aktivnosti iz ?lanka 8. stavka 1. to?aka 1. do 6. AStG-a, ili da je dokazano da se radi o prihodima društava unuka u kojima društva k?eri drže najmanje 25 % kapitala, da društvo k?i predstavlja tuzemni holding ili doma?i holding, i da društvo unuka ostvaruje svoje bruto prihode isklju?ivo, ili gotovo isklju?ivo od djelatnosti obuhva?enih ?lankom 8. stavkom 1. to?kama 1. do 6. AStG-a.

59 Kao što je osim toga priznala i njema?ka vlada u svojem pisanom o?itovanju, odbitak predvi?en ?lankom 9. to?kom 7. GewStG-a iz 2002. podliježe strožim uvjetima od odbitka predvi?enog ?lankom 9. to?kom 2.a toga zakona.

60 Me?utim, prema toj vlasti, ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. ne zna?i ograni?enje slobodnog kretanja kapitala nego, naprotiv, uvodi jednako postupanje u odnosu na prihode koje kvalificira kao „pasivne“ odnosno, na op?enitu na?in, prihode ostvarene upravljanjem imovinom i koji ne podliježu porezu na operativnu dobit i time više ne dovode do prava na odbitak. S obzirom na to, spomenuta odredba predvi?a da odre?ene djelatnosti upravljanja imovinom društva sa sjedištem u tre?oj zemlji ne dovode do prava na odbitak. Obrnuto, to bi zna?ilo da su odre?ene djelatnosti koje se smatraju „aktivnima“, odnosno komercijalne djelatnosti i stoga, u na?elu, djelatnosti koje podliježu operativnoj dobiti, inozemnog društva i daju pravo na odbitak.

61 Potrebno je me?utim istaknuti, u tom pogledu, da, s jedne strane, njema?ka vlada sama priznaje da, kada je rije? o dividendi koju ispla?uju rezidentna društva, odbitak ne ovisi o vrsti djelatnosti koju obavlja društvo kapitala platitelj tih dividendi.

62 S druge strane, ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. predvi?a druge još restriktivnije uvjete na teret rezidentnih društava što se ti?e raspodjele dividendi društava k?eri sa sjedištem u tre?im zemljama, kao što je obveza držanja udjela od najmanje 15 % neprekinuto tijekom referentnog razdoblja u društвima platiteljima sa sjedištem u tre?im zemljama, a ne samo na po?etku tog istog razdoblja, kao i uvjeta koji se odnose na društva unuke koje ispla?uju dividende društвima k?erima.

63 Posljedi?no, treba zaklju?iti da je, podvrgavaju?i porezni odbitak dividendi koje su uplatila društva k?eri sa sjedištem u tre?im zemljama strožim uvjetima od onih kojima podliježu dividende koje su uplatila rezidentna društva k?eri, predmetno zakonodavstvo u glavnom postupku moglo odvratiti rezidentna mati?na društva od ulaganja svojeg kapitala u društva k?eri sa sjedištem u tre?im zemljama. Naime, u mjeri u kojoj se prema prihodima od kapitala koji potje?u iz tre?ih zemalja porezno postupa na manje povoljan na?in nego prema dividendama koje raspodjeljuju rezidentna društva, djelatnosti društava sa sjedištem u tre?im zemljama manje su privla?ne za rezidentne ulaga?e od onih rezidentnih društava (vidjeti, prema analogiji, presudu od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 50. i navedenu sudsku praksu).

64 Takvo zakonodavstvo predstavlja, posljedi?no, ograni?enje slobode kretanja kapitala izme?u država ?lanica i tre?ih zemalja, koje, na?elno, zabranjuje ?lanak 63. UFEU-a.

Primjena ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a

65 Porezna uprava i njema?ka vlada me?utim tvrde da Savezna Republika Njema?ka želi održati na snazi takvo ograni?enje na temelju ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a.

66 Odredbe ?lanka 63. UFEU-a na temelju ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a ne dovode u pitanje

primjenu onih ograničenja prema trećim državama koja prema nacionalnom pravu ili pravu Unije postoje na dan 31. prosinca 1993., usvojenih u odnosu na kretanje kapitala u treće zemlje ili iz njih, koje obuhvaćaju izravna ulaganja, uključujući ulaganja u nekretnine, poslovni nastan, pružanje finansijskih usluga ili uvrštenje vrijednosnih papira na tržišta kapitala.

67 Iako pojam „izravna ulaganja“ nije definiran u Ugovoru, on je ipak definiran u nomenklaturi kretanja kapitala u Prilogu I. Direktivi Vijeće 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu ?lanka 67. Ugovora [?lanak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama]. Iz nabranja „izravnih ulaganja“ u točki 1. navedene nomenklature i Napomena za pojašnjenje koje se odnose na tu nomenklaturu proizlazi da se taj pojam odnosi na ulaganja svih vrsta od strane fizičkih ili pravnih osoba koja služe za uspostavljanje ili održavanje trajnih i izravnih veza između osoba koje osiguravaju kapital i društva kojem se kapital stavlja na raspolaganje s ciljem obavljanja gospodarske aktivnosti (presuda od 24. studenog 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 75. kao i navedena sudska praksa).

68 Kad je riječ o udjelima u novim ili postojećim poduzećima koja su osnovana u obliku dioničkih društava, a kao što to potvrđuju Napomene za pojašnjenje navedene u prethodnoj točki ove presude, cilj uspostavljanja ili održavanja trajnih gospodarskih veza prepostavlja da na temelju odredaba nacionalnog zakonodavstva o dioničkim društvima ili na neki drugi način dioničaru njegove dionice daju mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju ili nadzoru tog društva (presuda od 24. studenog 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 76. i navedena sudska praksa).

69 Prema sudskej praksi, ograničenja kretanja kapitala koja uključuju poslovni nastan ili izravna ulaganja u smislu ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a ne odnose se samo na nacionalne mjere, koje svojom primjenom na kretanja kapitala u treće države ili iz njih ograničavaju poslovni nastan ili ulaganja, nego i na one mjere koje ograničavaju plananja dividendi koja iz toga proizlaze (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2012:896, t. 77. i navedena sudska praksa).

70 Slijedi da je ograničenje kretanja kapitala, kao što je nepovoljnije porezno postupanje u odnosu na dividende koje potječu iz inozemstva, obuhvaćeno ?lankom 64. stavkom 1. UFEU-a ako se odnosi na udjele koji su stečeni radi uspostavljanja ili održavanja trajnih i izravnih gospodarskih veza između dioničara i predmetnog društva koje tom dioničaru omogućavaju stvarno sudjelovanje u upravljanju tim društvom odnosno nadzoru nad njim (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 78. i navedena sudska praksa).

71 U tom pogledu, Sud je presudio da se nacionalno zakonodavstvo koje uvodi ograničenje kretanja kapitala s utjecajem na izravna ulaganja može primijeniti na druge situacije nije po naravi takvo da bi stvaralo prepreku primjenjivosti ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a na okolnosti koje obuhvaća (vidjeti u tom smislu, presudu od 15. velječe 2017., X, C-317/15, EU:C:2017:119, t. 21.).

72 U ovom slučaju, treba zaključiti da se predmet u glavnom postupku odnosi na porezni tretman dividendi u korist društva EV-a u svojstvu nositelja integrirane grupe, koje proizlaze iz udjela koje ono drži sa 100 % udjela u prvom društvu osnovanom prema njemačkom pravu, koje samo drži 100 % društvenih udjela u HAP Ltd., koje su izvor raspodjela koje bi trebale biti predmet ponovnog uključivanja sukladno poreznoj upravi. Takav udjel daje dioničaru mogućnost stvarnog sudjelovanja u upravljanju odnosno nadzoru društva koje raspodjeljuje dobit i može se stoga smatrati izravnim ulaganjem.

73 Kada je riječ o vremenskom kriteriju uspostavljenom ?lankom 64. stavkom 1. UFEU-a, iz dobro utvrđene sudske prakse Suda proizlazi da iako nacionalni sudac u načelu treba utvrditi sadržaj zakonodavstva koje postoji na dan određen aktom Unije, na Sudu je da pruži elemente za

tuma?enje pojma prava Unije na koji se može pozivati prilikom primjene sustava iznimki, koji predvi?a to pravo za nacionalno zakonodavstvo „koje postoji” na odre?eni dan (presuda od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 47. i navedena sudska praksa).

74 Pojam „ograni?enje koje postoji na dan 31. prosinca 1993.” u smislu ?lanka 64. stavka 1. UFEU-a prepostavlja da je pravni okvir koji sadržava ograni?enje o kojem je rije? bio neprekinuto dio pravnog poretku predmetne države ?lanice od tog datuma. Naime, u protivnom bi država ?lanica mogla u svakom trenutku ponovno uvesti ograni?enja kretanja kapitala u tre?e države ili iz njih, a koja su na dan 31. prosinca 1993. postojala u nacionalnom pravnom poretku, ali nisu bila zadržana (presuda od 5. svibnja 2011. Prunus i Polonium, C-384/09, EU:C:2011:276, t. 34. i navedena sudska praksa).

75 U tom kontekstu Sud je ve? presudio da svaka nacionalna mjera usvojena nakon tako utvr?enog datuma nije, samom tom ?injenicom, automatski isklju?ena iz sustava iznimki uspostavljenoga aktom Unije u pitanju. Naime, odredba koja je u suštini istovjetna ranijem zakonu ili koja se ograni?ava na smanjivanje ili uklanjanje prepreke za ostvarivanje prava i sloboda uspostavljenih pravom Unije koje se nalaze u ranijem zakonodavstvu pokrivena je iznimkom. Naprotiv, zakonodavstvo koje po?iva na logici druk?ijoj od one prethodnog prava i koje uspostavlja nove postupke ne može se smatrati istovjetnim zakonodavstvu koje postoji na dan odre?en aktom Unije u pitanju (presuda od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 48. i navedena sudska praksa).

76 U ovom slu?aju, iz odluke suda koji je uputio zahtjev proizlazi, ponajprije, da je nacionalni zakonodavac u slu?aju reforme od 14. kolovoza 2007. koja se odnosi na oporezivanje poduzetnika, povisio prag s 10 na 15 % udjela za odbitak na temelju ?lanka 9. to?ke 7. GewStG-a iz 2002.

77 Prema tome, jedan od uvjeta primjene odbitka je izmijenjen, sužavaju?i time, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u to?ki 89. svojeg mišljenja, podru?je primjene odbitka predvi?eno ?lankom 9. to?kom 7. GewStG-a iz 2002.

78 Nadalje, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi – a to je priznala i njema?ka vlada – da je, nakon 31. prosinca 1993. njema?ki zakonodavac izmijenio doseg odgovaraju?eg odbitka, na na?in da se više nije izra?unavao prema bruto dividendi, nego prema neto dividendi. Doseg odbitka je, prema tome, tako?er umanjen.

79 Kona?no, sud koji je uputio zahtjev navodi da je op?i kontekst u kojem se nalazi ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. bio dubinski izmijenjen usvajanjem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuerenkungsgesetz), [Zakon o smanjenju porezne stope i reformi oporezivanja poduzetnika (zakon o snižavanju poreza)], od 23. listopada 2000. (BGBI. 2000. I, str. 1433.). Naime, uvo?enje sustava umanjenja od 50 % prihoda tim novim zakonom dovelo je do toga da su dividende upla?ene u okviru novog sustava bile na?elno izuzete od poreza na operativnu dobit, pod uvjetom da ispunjavaju uvjete iz ?lanka 9. to?ke 7. GewStG-a iz 2002. dok su, u prethodnom sustavu, dividende koje su ispla?ivale pravne osobe u, na?elu, podlijegale porezu te je ?lanak 9. to?ka 7. GewStG-a iz 2002. ?inio iznimku.

80 U tom pogledu, treba podsjetiti da se, zbog toga što predstavlja iznimku od temeljnog na?ela slobodnog kretanja kapitala, ?lanak 64. stavak 1. UFEU-a mora usko tuma?iti (presuda od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 29.).

81 Posljedi?no, uvjete kojima mora odgovarati nacionalno zakonodavstvo da bi se mogli smatrati „postoje?ima” na datum 31. prosinca 1993., neovisno o naknadnoj izmjeni nacionalnog

pravnog okvira, također treba usko tumačiti.

82 Međutim, sužavanje područja primjene odbitka predviđeno u člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002., kako na osobnoj tako i na materijalnog razini, u kombinaciji s izmjenom opšteg zakonodavnog konteksta o kojem je riječ u točki 79. ove presude, protutječi tezi njemačke vlade, prema kojoj predmetno nacionalno zakonodavstvo, u bitnome, ostaje isto, unatoč zakonskim izmjenama do kojih je došlo između 31. prosinca 1993. i usvajanja te odredbe nacionalnog prava.

83 Posljedica je, ograničenje slobode kretanja kapitala, poput onoga koje se uvodi primjenom članka 9. točke 7. GewStG-a iz 2002. ne može biti izuzeto od pravila iz članka 63. stavka 1. UFEU-a na temelju članka 64. stavka 1. UFEU-a.

84 Valja međutim ispitati može li se to ograničenje opravdati s obzirom na ostale odredbe Ugovora.

Postojanje opravdanja

85 Sukladno članku 65. stavku 1. točki (a) UFEU-a, odredbe članka 63. UFEU-a ne dovode u pitanje pravo država članica da primjenjuju odgovarajuće odredbe svojeg poreznog prava kojima se razlikuju porezni obveznici koji nisu u istom položaju u pogledu mjesta boravišta ili mjesta ulaganja njihova kapitala.

86 Ta se odredba, s obzirom na to da predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnoga kretanja kapitala, mora usko tumačiti. Prema tome, ne može se tumačiti na način da je svaki porezno zakonodavstvo koje razlikuje porezne obveznike prema mjestu boravišta ili državi članici u kojoj ulažu svoj kapital automatski u skladu s UFEU-om. Naime, iznimka iz članka 65. stavka 1. točke (a) UFEU-a sama je ograničena člankom 65. stavkom 3. UFEU-a, prema kojem nacionalne odredbe iz stavka 1. tog članka „ne smiju biti sredstvo proizvoljne diskriminacije ili prikrivenog ograničenja slobodnog kretanja kapitala i platnog prometa kako je utvrđeno u članku 63. [UFEU-a]“ (presuda od 10. travnja 2014., Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company, C-190/12, EU:C:2014:249, t. 55. i 56. i navedena sudska praksa).

87 Stoga treba razlikovati nejednako postupanje dopušteno člankom 65. stavkom 1. točkom (a) UFEU-a i diskriminaciju zabranjenu člankom 65. stavkom 3. UFEU-a. Međutim, iz sudske prakse Suda proizlazi da se nacionalni porezni propisi poput onoga u glavnom postupku mogu smatrati usklađenima s odredbama Ugovora o slobodnom kretanju kapitala ako se razlika u postupanju odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je ta razlika u postupanju opravdana na temelju važnog razloga u opštem interesu (presuda od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 23. i navedena sudska praksa).

Objektivna usporedivost situacija

88 Iz sudske prakse Suda proizlazi, s jedne strane, da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije treba ispitivati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredbi kao i predmetu i sadržaju istih (presuda od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 48. i navedena sudska praksa).

89 S druge strane, samo se kriteriji razlikovanja utvrđeni odnosnim zakonodavstvom moraju uzeti u obzir kako bi se ocijenilo odražava li razlika u postupanju koja proizlazi iz takvog zakonodavnstva situacije koje su objektivno različite (presude od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, EU:C:2012:286, t. 28., i od 2. lipnja 2016., Pensioenfonds Metaal en Techniek, C-252/14, EU:C:2016:402, t. 49.).

90 Kao što je ve? navedeno u to?kama 56. do 58. ove presude, nacionalno zakonodavstvo u glavnem predmetu dovodi do razli?itog tretmana dividendi ovisno je li ih isplatilo rezidentno društvo ili društvo sa sjedištem u tre?oj zemlji.

91 Njema?ka vlada tvrdi da prihodi ostvareni od udjela u inozemnom trgova?kom društvu na?elno ne podliježu ulaznom porezu na operativnu dobit, za razliku od onih ostvarenih u rezidentnom društvu.

92 Me?utim, u pogledu nacionalnog zakonodavstva, poput onoga u glavnem postupku, namijenjenoga sprje?avanju dvostrukog oporezivanja odobravanjem odbitka osnovice poreza na operativnu dobit iz dividendi od udjela u jednom ili više društava kapitala, situacija društva koje ostvaruje dobit od dividendi koje su isplatila rezidentna društva usporediva je s onom društvom koje ostvaruje prihode od udjela u nerezidentnim društvima (vidjeti, po analogiji, presude od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, t. 62., i od 10. velja?e 2011., Haribo Lakritzen Hans Riegel i Österreichische Salinen, C-436/08 i C-437/08, EU:C:2011:61, t. 113.).

93 U tim okolnostima, iz prethodno navedenog proizlazi da se društva koja primaju dividende koje ispla?uju društva sa sjedištem u istoj državi ?lanici nalaze, s obzirom na predmetno nacionalno zakonodavstvo u glavnem postupku, u situaciji usporedivoj s onom u kojoj se nalaze društva koja ostvaruju dividende od društava sa sjedištem u tre?oj zemlji.

Postojanje važnog razloga u op?em interesu

94 Njema?ka vlada tvrdi da je predmetno nacionalno zakonodavstvo u glavnem postupku namijenjeno borbi protiv konstrukcija porezne zlouporabe. Naime, odbitak predvi?en ?lankom 9. to?kom 7. GewStG-a iz 2002. ostvaruje se samo za stvarne isplate te se izbjegavaju odbitci koje bi opetovano mogla provoditi fiktivna poduze?a.

95 U tom kontekstu valja podsjetiti da, kako bi se smatralo da je cilj nacionalnog propisa izbjegavanje utaja i zlouporaba, njegov poseban cilj mora biti spre?avanje postupanja koja se sastoje od stvaranja potpuno umjetnih konstrukcija bez ikakve veze s ekonomskom stvarnoš?u ?iji je cilj neopravdano se koristiti poreznom pogodnoš?u (presuda od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 40., i od 7. rujna 2017., Eqiom i Enka, C-6/16, EU:C:2017:641, t. 30. i navedena sudska praksa).

96 Stoga op?a pretpostavka o prijevari i zlouporabi ne može opravdati mjeru koja ugrožava ciljeve izvršavanja temeljne slobode zajam?ene Ugovorom i sâma okolnost da je društvo koje ispla?uje dividende smješteno u tre?oj državi ne može biti temelj op?e pretpostavke da je rije? o utaji poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 19. srpnja 2012., A, C-48/11, EU:C:2012:485, t. 32. i navedenu sudsку praksu).

97 U ovom slu?aju, to?na identifikacija vrste prijevare koja se predmetnim poreznim zakonodavstvom želi sprije?iti ne proizlazi ni iz spisa podnesenog Sudu ni iz obrazloženja koje je pružila njema?ka vlada.

98 U svakom slu?aju, uvjeti primjene odbitka predvi?enog ?lankom 9. to?kom 7. GewStG-a iz 2002. prema kojima treba uzeti u obzir, kada je rije? o društima k?erima koja imaju ulogu holdinga, narav aktivnosti njihovih društava unuka, u smislu da se društvo k?i mora mo?i kvalificirati kao „doma?i holding” ili „tuzemni holding” u smislu iz to?ke 13. ove presude, stvaraju, kada je rije? o društima sa sjedištem u tre?im zemljama, neoborivu pretpostavku zlouporabe.

99 To zakonodavstvo ne može se stoga opravdati potrebom sprječavanja zlouporaba i utaje poreza.

100 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje treba odgovoriti da ?lanke 63. do 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga u glavnem postupku, koji odbitak dobiti od udjela koje drži društvo kapitala s upravom i sjedištem u trećoj zemlji podvrgava strožim uvjetima od onih koji se primjenjuju na odbitak dobiti od udjela koje drži tuzemno društvo kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja.

Troškovi

101 Budući da ovaj postupak ima znakovljenje prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je суду da odluci o troškovima postupka. Troškovi podnošenja otkovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknuju se.

Slijedom navedenog, Sud (peto vijeće) odlučuje:

?lanke 63. do 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga u glavnem postupku, koji odbitak dobiti od udjela koje drži društvo kapitala s upravom i sjedištem u trećoj zemlji podvrgava strožim uvjetima od onih koji se primjenjuju na odbitak dobiti od udjela koje drži tuzemno društvo kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački