

62021CJ0431

PRESUDA SUDA (deveto vijeće)

13. listopada 2022. (*1)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Sloboda poslovnog nastana i slobodno pružanje usluga – Porez na dobit – Određivanje oporezivog prihoda trgovskih društava – Transakcije povezane s inozemstvom – Obveza vođenja porezne dokumentacije o poslovnim odnosima među osobama koje su međuvisne – Procjena i uvezanje oporezivog prihoda na temelju sankcije”

U predmetu C-431/21,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Bremen (Njemačka), odlukom od 7. srpnja 2021., koju je Sud zaprimio 15. srpnja 2021., u postupku

X GmbH & Co. KG

protiv

Finanzamta Bremen,

SUD (deveto vijeće),

u sastavu: L. S. Rossi, predsjednica vijeća, J.-C. Bonichot (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Emiliou,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

–

za X GmbH & Co. KG, S. Stahlschmidt, J. Uterhark, Rechtsanwälte i M. Giese, Steuerberaterin,

–

za njemačku vladu, J. Möller i R. Kanitz, u svojstvu agenata,

–

za Europsku komisiju, W. Roels i V. Uher, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluci bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1

Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tuma?enje ?lanaka 43. i 49. Ugovora o EZ?u te ?lanaka 49. i 56. UFEU?a.

2

Zahtjev je upu?en u okviru spora izme?u društva X GmbH & Co. KG i Finanzamta Bremen (Porezna uprava u Bremenu, Njema?ka), u vezi s uve?anjem oporezivog prihoda koji je potonji primjenio (u dalnjem tekstu: uve?anje poreza) zbog neispunjena porezne obvezu vo?enja dokumentacije o prekograni?nim poslovnim odnosima izme?u povezanih društava.

Pravni okvir

3

?lanak 90. Abgabenordnunga (Porezni zakonik) (BGBI. 2002. I, str. 3866.), koji se odnosi na obveze suradnje poreznog obveznika, u svojoj verziji koja se primjenjuje na glavni postupak (u dalnjem tekstu: Porezni zakonik), predvi?a:

„(1) Osobe o kojima je rije? dužne su sura?ivati u utvr?ivanju ?injenica. One me?u ostalim ispunjavaju svoju obvezu suradnje time što istinito obznanjuju sve ?injenice koje su relevantne za oporezivanje i dostavljaju dokaze s kojima su upoznate. Opseg tih obveza ovisi o okolnostima predmetnog slu?aja.

[...]

(3) Porezni obveznik u slu?ajevima koji se odnose na transakcije s me?unarodnim obilježjima treba voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s povezanim osobama u smislu ?lanka 1. stavka 2. Außensteuergesetza [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija) od 8. rujna 1972. (BGBI. 1972. I, str. 1713.)]. Obveza vo?enja evidencije tako?er obuhva?a gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s povezanim osobama u skladu s na?elom nepristrane transakcije. U slu?aju izvanrednih poslovnih transakcija, evidencije se moraju sastaviti u najkra?em roku. Obveze vo?enja evidencije primjenjuju se po analogiji na porezne obveznike koji u svrhu oporezivanja na nacionalnoj razini moraju raspodijeliti dobit izme?u svojeg nacionalnog poduze?a i njegovih poslovnih jedinica u inozemstvu ili odrediti dobit nacionalnih poslovnih jedinica i njihova poduze?a u inozemstvu. Kako bi se osigurala ujedna?ena primjena prava, Savezno ministarstvo financija ovlašteno je, uz odobrenje Saveznog vije?a, provedbenom uredbom odrediti vrstu, sadržaj i opseg evidencija koje je potrebno sastaviti. Porezno tijelo op?enito mora zahtijevati podnošenje evidencija na uvid samo radi izvršenja poreznog nadzora. Podnošenje se temelji na ?lanku 97., pod uvjetom da se ne primjenjuje stavak 2. te odredbe. Podnošenje se mora obaviti na zahtjev u roku od 60 dana. Ako se podnošenje odnosi na evidencije o izvanrednim poslovnim transakcijama, rok iznosi 30 dana. U valjano opravdanim posebnim slu?ajevima rok za podnošenje može se produžiti.”

4

?lanak 162. Poreznog zakonika, naslovjen „Procjena poreznih osnovica”, glasi:

„(1) Ako porezno tijelo ne može utvrditi ili izra?unati poreznu osnovicu, trebat ?e je procijeniti. Ono ?e uzeti u obzir sve okolnosti relevantne za tu procjenu.

[...]

(3) Ako porezni obveznik ne ispuni svoje obveze suradnje predvi?ene ?lankom 90. stavkom 3. time što propusti podnijeti evidencije ili ako su podnesene evidencije u bitnome neupotrebljive odnosno ako se utvrdi da porezni obveznik nije u najkra?em roku sastavio evidencije iz ?lanka 90. st. 3. tre?e re?enice, pretpostavlja se, a rije? je o oborivoj pretpostavci, da je njegov oporeziv prihod u Njema?koj, za ?ije utvr?ivanje služe evidencije iz ?lanka 90. stavka 3., viši od prihoda koji je prijavio. Ako u tom slu?aju procjenu treba izvršiti porezno tijelo i ako se taj prihod može utvrditi samo unutar odre?enog okvira, me?u ostalim samo na temelju raspona cijena, mogu?e je koristiti taj odre?eni okvir na štetu poreznog obveznika. Ako, unato? tomu što je porezni obveznik podnio upotrebljive evidencije postoje naznake da bi njegov prihod, u slu?aju poštovanja na?ela nepristrane transakcije, bio viši od prihoda prijavljenih na temelju evidencija i ako nije mogu?e otkloniti sumnje koje postoje u tom smislu jer povezana osoba sa sjedištem u inozemstvu ne ispunjava svoje obveze suradnje predvi?ene ?lankom 90. stavkom 2. ili svoje obveze informiranja iz ?lanka 93. stavka 1., po analogiji treba primijeniti drugu re?enicu.

(4) Ako porezni obveznik ne podnese evidencije iz ?lanka 90. stavka 3. ili su podnesene evidencije u bitnome neupotrebljive, uve?anje se odre?uje u iznosu od 5000 eura. Uve?anje iznosi najmanje 5 %, a najviše 10 % viška prihoda izra?unatog na temelju ispravka izvršenog na temelju stavka 3., ako nakon tog ispravka uve?anje premašuje 5000 eura. U slu?aju nepravodobnog podnošenja upotrebljivih evidencija, maksimalan iznos uve?anja iznosi 1000000 eura, ali najmanje 100 eura po punom danu prekora?enja roka. Ako je poreznim tijelima dana diskrecijska ovlast u pogledu iznosa uve?anja, valja – osim o cilju tog uve?anja koji se odnosi na to da porezni obveznik poštaje obvezu sastavljanja i podnošenja u rokovima evidencija iz ?lanka 90. stavka 3. – voditi me?u ostalim ra?una o pogodnostima koje je ostvario porezni obveznik te, u slu?aju nepravodobnog podnošenja, i o trajanju prekora?enja roka. Uve?anje nije potrebno odrediti ako se nepoštovanje obveza vo?enja evidencije iz ?lanka 90. stavka 3. ?ini opravdanim ili ako je povreda samo neznatna. Pogreška koju je po?inio zakonski zastupnik ili zaposlenik smatra se vlastitom pogreškom. Uve?anje se op?enito mora utvrditi po završetku poreznog nadzora.”

5

?lanak 1. stavak 2. Zakona o oporezivanju inozemnih transakcija, u verziji koja se primjenjuje na glavni postupak, predvi?a:

„Osoba je povezana s poreznim obveznikom ako:

1.

izravno ili neizravno drži barem ?etvrtinu udjela u vlasništvu poreznog obveznika (zna?ajan udio) ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavaju?i utjecaj na poreznog obveznika ili, obrnuto, kada porezni obveznik ima zna?ajan udio u kapitalu te osobe ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavaju?i utjecaj na nju, ili

2.

tre?a osoba ima zna?ajan udio u kapitalu te osobe ili poreznog obveznika ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavaju?i 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 ?iji je izvor izvan tog poslovnog odnosa, ili kada jedan od njih

ima vlastiti interes za ostvarivanje prihoda od drugoga."

Glavni postupak i prethodno pitanje

6

X, tužitelj iz glavnog postupka je komanditno društvo sa sjedištem u Bremenu (Njema?ka), koje drži i upravlja udjelima i pruža usluge podrške, savjetovanja i upravljanja. U vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka ono je držalo sve udjele u društvu s ograni?enom odgovornoš?u sa sjedištem u Njema?koj koje je i sâmo držalo sve udjele u ?etirima drugim društvima s ograni?enom odgovornoš?u koja su imala sjedište u toj državi ?lanici.

7

Komplementar društva X je društvo sa sjedištem u Njema?koj, a njegov komanditor je društvo sa sjedištem u Nizozemskoj, ?iji je jedini ?lan Y, tako?er društvo sa sjedištem u Nizozemskoj.

8

2013. godine došlo je do spajanja društva X i komplementara.

9

Društvo Y pružalo je usluge na temelju ugovora o vo?enu poslova sklopljenog za 2007. godinu s komplementarom društva X, a zatim, za idu?e godine spornog razdoblja, s društvom X.

10

Tim je ugovorom predvi?eno da se za naknadu društva Y uzimaju u obzir stvarno nastali troškovi i izdaci, osim troškova koje je društvo Y snosilo u svom društvenom interesu (u dalnjem tekstu: naknadivi troškovi).

11

Društvo Y je dužno sastaviti dokumente koji se odnose na naknadive troškove i detaljni završni obra?un. Me?utim, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da to društvo nije podnijelo takav obra?un.

12

Nad društvom X proveden je porezni nadzor za porezno razdoblje od 2007. do 2010., godine, pogotovo o naknadama za upravljanje ispla?enima društvu Y. Dokumentaciju koju je društvo X bilo pozvano dostaviti na temelju obveze predvi?ene ?lankom 90. stavkom 3. Poreznog zakonika (u dalnjem tekstu: obveza vo?enja porezne dokumentacije) njema?ka porezna uprava smatrala je nedostatnom.

13

Dana 7. sije?nja 2016. nizozemska porezna uprava obavijestila je, na zahtjev društva X, njema?ku poreznu upravu da je društvo Y naplatilo društvu X sve svoje troškove, uklju?uju?i i one koji nisu naknadivi.

14

Društvo X i njema?ka porezna uprava sklopili su 17. ožujka 2016., uz sudjelovanje društva Y,

sporazum u kojem je dogovoreno da je dio pla?anja društva X društvu Y tijekom spornog razdoblja u iznosu od 400000 eura godišnje i u ukupnom iznosu od 1,6 milijuna eura bio pogrešno evidentiran kao operativni trošak.

15

U svojem izvješ?u od 10. lipnja 2016. njema?ka porezna uprava navela je da su dokumenti koje je društvo X podnijelo na temelju obvezu vo?enja porezne dokumentacije neupotrebljivi.

16

Slijedom toga, ta je uprava 8. studenoga 2016. društvu X naložila pla?anje uve?anja poreza, koje odgovara iznosu od 5 % viška prihoda društva X, koje je ta uprava procijenila na 20000 eura godišnje, odnosno ukupnog iznosa od 80000 eura.

17

Društvo X podnijelo je 9. prosinca 2016. navedenoj upravi prigovor protiv te odluke, a ona ga je odbila.

18

Dana 27. prosinca 2017. društvo X podnijelo je tužbu protiv te odluke Finanzgerichtu Bremen (Financijski sud u Bremenu, Njema?ka), u kojoj je tvrdilo da ?lanak 162. stavak 4. Poreznog zakonika na temelju kojeg mu je naloženo pla?anje uve?anja poreza povre?uje slobodu poslovnog nastana.

19

Finanzgericht Bremen navodi da je Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njema?ka) presudio da obveza vo?enja porezne dokumentacije predstavlja ograni?enje slobode poslovnog nastana koje se može smatrati opravdanim važnim razlozima u op?em interesu i konkretno potrebom da se zajam?i o?uvanje podjele porezne nadležnosti izme?u država ?lanica i omogu?i u?inkovit porezni nadzor, ali se nije o?itovao o uskla?enosti s pravom Unije uve?anja poreza ?ije se pla?anje može naložiti u slu?aju povrede te obveze. Sud koji je uputio zahtjev smatra da taj dodatni porez može prekora?iti ono što je nužno za ostvarivanje tih ciljeva.

20

U tim okolnostima, Finanzgericht Bremen (Financijski sud u Bremenu) odlu?io je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Treba li odredbe ?lanka 43. Ugovora o EZ?u i ?lanka 49. UFEU?a kojima se jam?i sloboda poslovnog nastana (odnosno ?lanka 49. Ugovora o EZ?u i ?lanka 56. UFEU?a kojima se jam?i slobodno pružanje usluga) tuma?iti na na?in da im se protivi nacionalni propis na temelju kojeg porezni obveznik mora, kod transakcija koje imaju prekograni?ni element, voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s povezanim osobama koje tako?er sadržavaju gospodarsku i pravnu osnovu za sporazum o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s povezanim osobama, u skladu s na?elom nepristrane transakcije, a prema kojem ako porezni obveznik ne podnese te evidencije na zahtjev porezne uprave ili ako su dostavljene evidencije u biti neupotrebljive, ne samo da postoji oboriva pretpostavka da su njegovi prihodi oporezivi u Njema?koj, za ?ije utvr?ivanje služe evidencije, viši od prihoda koje je prijavio i, ako u tom slu?aju, porezna uprava treba napraviti procjenu, a ti se prihodi mogu utvrditi samo unutar odre?enog okvira, me?u ostalim jedino na temelju raspona cijena, pri ?emu se taj okvir može koristiti na štetu poreznog obveznika,

nego je, osim toga, potrebno utvrditi dodatak u iznosu od najmanje 5 %, a najviše 10 % obra?unatog utvr?enog viška prihoda, ali ne manje od 5000 eura, a u slu?aju zakašnjelog podnošenja upotrebljive evidencije najviše do 1000000 eura, ali ne manje od 100 eura po svakome cijelom danu prekora?enja roka, pri ?emu se od odre?ivanja dodatka može odustati samo ako se ?ini da je nepoštovanje obveza vo?enja evidencija opravdano ili ako je povreda samo neznatna?"

O prethodnom pitanju

Uvodna o?itovanja

21

Uvodno valja istaknuti da iz samog teksta odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje i iz teksta upu?enog pitanja proizlazi da valja dati elemente tuma?enja prava Unije koji suđu koji je uputio zahtjev omogu?avaju da ocjeni uskla?enost s pravom Unije ne samo uve?anja poreza kojim se sankcionira nepoštovanje obvezne vo?enja porezne dokumentacije nego i same te obveze.

22

Nasuprot tomu, ne ?ini se da je u svrhu glavnog postupka suđu koji je uputio zahtjev potrebno dati elemente odgovora koji omogu?uju ocjenu uskla?enosti aspekata njema?kog propisa, na koje se taj sud poziva, s pravom Unije, a koji se odnose na uve?anje poreza koje se primjenjuje u slu?aju zakašnjelog podnošenja primjenjive porezne dokumentacije.

Sloboda kretanja koja se primjenjuje

23

Valja istaknuti da, iako se prethodno pitanje odnosi na odredbe Ugovora o EZ?u i UFEU?a o slobodi poslovnog nastana i slobodnom pružanju usluga, valja odrediti slobodu koja se primjenjuje u glavnom postupku.

24

U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da, kako bi se utvrdilo spada li nacionalno zakonodavstvo pod jednu ili drugu slobodu kretanja, valja uzeti u obzir predmet propisa o kojem je rije? (presuda od 21. sije?nja 2010., SGI, C?311/08, EU:C:2010:26, t. 25. i navedena sudska praksa).

25

Osim toga, u podru?je primjene slobode poslovnog nastana ulazi nacionalno zakonodavstvo koje se primjenjuje samo na udjele koji omogu?uju izvršavanje konkretnog utjecaja na odluke nekog trgovca?kog društva ili odre?ivanje njegovih djelatnosti (presuda od 31. svibnja 2018., Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, t. 28. i navedena sudska praksa).

26

U tom pogledu, valja istaknuti da se obveza vo?enja porezne dokumentacije odnosi samo na prekograni?ne poslovne transakcije izme?u poduze?a koja su „povezana” u smislu nacionalnog prava, pri ?emu je ta veza definirana postojanjem odnosa me?uvisnosti u pogledu kapitala ili ne?eg drugog, za koji je ?ini se u svakom slu?aju karakteristi?no postojanje konkretnog utjecaja jednog na drugo. O tome je u svakom slu?aju rije? kada je ta veza odre?ena okolno?u, poput one

iz glavnog postupka, prema kojoj osoba izravno ili neizravno drži udio koji odgovara najmanje 75% kapitala poreznog obveznika. Naime, društvo Y neizravno drži, posredstvom društva sa sjedištem u Nizozemskoj, 100 posto kapitala društva X sa sjedištem u Njemačkoj.

27

S obzirom na prethodno navedeno, nacionalni propis o kojem je riječ treba ispitati isključivo s obzirom na slobodu poslovnog nastana.

28

Osim toga, iako se sud koji je uputio zahtjev u svojem pitanju pozvao na slobodu poslovnog nastana iz redom članaka 43. Ugovora o EU-a i 49. UFEU-a, ovdje će se razmatrati samo članak 49. UFEU-a, s obzirom na to da tumačenje u svakom slučaju vrijedi i za članak 43. Ugovora o EU-u.

29

Slijedom toga, valja smatrati da sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi pravni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vođenja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograničnih transakcija s osobama s kojima je međuovisan u pogledu kapitala ili negativ drugog, a ta međuovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogućuje da nad drugim izvršavaju konkretni utjecaj i koji, kao drugo, u slučaju povrede te obveze predviđa, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u dobiti noj državi članici na oboriv način pretpostavlja da je veći od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uvezanje u iznosu od najmanje 5 posto, a najviše 10 posto obratunatog utvrđenog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je počinjena povreda neznačajna.

Postojanje ograničenja slobode poslovnog nastana

Obveza podnošenja porezne prijave

30

U skladu s ustaljenom sudskom praksom, sloboda poslovnog nastana, koju članak 49. UFEU-a priznaje građana Evropske unije, sukladno članku 54. UFEU-a podrazumijeva, za trgovacka društva osnovana sukladno zakonodavstvu neke države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije, pravo obavljanja vlastite djelatnosti u drugim državama članicama posredstvom društva kompanija, podružnice ili zastupništva (presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 21. i navedena sudska praksa).

31

Sud je međuostalim presudio da ograničenje slobode poslovnog nastana predstavlja nacionalni propis prema kojem se iznimne ili besplatne pogodnosti koje rezidentno društvo dodjeljuje društvu s kojim je međuovisno pridodaju vlastitoj dobiti prvog društva samo ako društvo korisnik ima poslovni nastan u drugoj državi članici (presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C-558/19, EU:C:2020:806, t. 24. i navedena sudska praksa).

32

U ovom slu?aju, obveza vo?enja porezne dokumentacije odnosi se na prekograni?ne poslovne transakcije ostvarene izme?u rezidentnog društva s drugim društvom s kojim je me?uovisno u pogledu kapitala ili ne?eg drugog, što potonjem omogu?uje da na rezidentno društvo izvršava konkretan utjecaj. Osim toga, iz spisa podnesenog Sudu proizlazi da rezidentna društva ne podliježu usporedivoj obvezi za poslovne transakcije sklopljene s rezidentnim društvima.

33

Takva razlika u postupanju može predstavljati ograni?enje slobode poslovnog nastana u smislu ?lanka 49. UFEU?a, s obzirom na to da se prema društvima sa sjedištem u državi oporezivanja postupa nepovoljnije kad društva s kojima su me?uovisna imaju sjedište u drugoj državi ?lanici.

34

Naime, društvo majka sa sjedištem u drugoj državi ?lanici može biti navedeno na to da odustane od stjecanja, osnivanja ili zadržavanja društva k?eri u toj prvoj državi ?lanici [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 27. i navedenu sudsку praksu].

35

Naime, u skladu s ustaljenom sudske praksom, porezna mjera koja bi mogla ugroziti slobodu poslovnog nastana može biti dopuštena samo ako se odnosi na situacije koje nisu objektivno usporedive ili ako je opravdana nekim važnim razlozima u op?em interesu priznatima pravom Unije. Pod tom pretpostavkom, potrebno je još i da je to ograni?enje prikladno za osiguranje ostvarenja predmetnog cilja i da ne prekora?uje ono što je nužno za njegovo ostvarenje [presuda od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 28. i navedena sudska praksa].

36

U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da usporedivost situacije s prekograni?nim elementom i unutarnje situacije u državi ?lanici treba ispitivati vode?i ra?una o svrsi predmetnih nacionalnih odredaba te o njihovu predmetu i sadržaju (presuda od 7. travnja 2022., Veronsaajien oikeudentalvantayksikkö (Oslobo?enje od poreza investicijskih fondova osnovanih u skladu s ugovornim odnosom), C?342/20, EU:C:2022:276, t. 69.).

37

Me?utim, njema?ka vlada u bitnome isti?e argumente koji se odnose na potrebu jam?enja u?inkovitosti poreznog nadzora nad transfernim cijenama radi provjere toga jesu li prekograni?ne transakcije poreznog obveznika s povezanim poduze?ima u skladu s tržišnim uvjetima, a ti argumenti nisu povezani s pitanjem usporedivosti situacija, nego s pitanjem opravdanja koje se temelji na potrebi osiguranja u?inkovitosti poreznih nadzora kako bi se o?vala uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje izme?u država ?lanica (vidjeti po analogiji presudu od 31. svibnja 2018., Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, t. 40.).

38

Naime, iz spisa dostavljenog Sudu proizlazi da se takvim pravnim propisom, olakšavanjem poreznog nadzora, nastoji posti?i cilj da se osigura uravnotežena raspodjela ovlasti za

oporezivanje me?u državama ?lanicama, što predstavlja, kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, važan razlog u op?em interesu [vidjeti u tom smislu presude od 12. srpnja 2012., Komisija/Španjolska, C?269/09, EU:C:2012:439, t. 63. i od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 31.].

39

Naime, potreba o?uvanja uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama može opravdavati razliku u postupanju ako predmetni sustav ima za cilj sprije?iti ponašanje koje bi ugrozilo pravo države ?lanice na izvršavanje porezne ovlasti s obzirom na djelatnosti ostvarene na njezinu državnom podru?ju (presuda od 31. svibnja 2018., Hornbach?Baumarkt, C?382/16, EU:C:2018:366, t. 43.).

40

U tom pogledu, Sud je ve? presudio da bi dopuštanje podružnicama nerezidentnih društava da svoju dobit prenesu u obliku iznimnih ili besplatnih pogodnosti na svoja društva majke moglo ugroziti uravnoteženu raspodjelu ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama, a da bi to moglo ugroziti sam sustav raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama jer bi država ?lanica društva k?eri koja odobrava takve pogodnosti bila prisiljena odustati od svojeg prava da kao država ?lanica rezidentnosti tog društva k?eri oporezuje njegove prihode, eventualno u korist države ?lanice sjedišta društva majke korisnika [vidjeti u tom smislu presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 32. i navedenu sudsку praksu].

41

Slijedom toga, zahtijevaju?i od poreznog obveznika, u ovom slu?aju od društva k?eri rezidenta u državi ?lanici oporezivanja, da sastavi dokumentaciju o svojim prekograni?nim poslovnim transakcijama s poduze?ima s kojima je me?uovisno, a koja se odnosi na vrstu i sadržaj tih transakcija te na gospodarsku i pravnu osnovu sporazuma o cijenama i drugim poslovnim uvjetima, obveza vo?enja porezne dokumentacije omogu?uje toj državi ?lanici da u?inkovitije i preciznije nadzire jesu li te transakcije bile zaklju?ene u skladu s tržišnim uvjetima i da izvršava svoju poreznu ovlast s obzirom na djelatnosti ostvarene na njezinu državnu podru?ju [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društву), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 33.].

42

Stoga nacionalni propis poput onog koji predvi?a obvezu vo?enja porezne dokumentacije, koja osigurava djelotvorniji i detaljniji porezni nadzor nad poreznim obveznikom i koja nastoji sprije?iti da dobit ostvarena u doti?noj državi ?lanici bude putem transakcija koje nisu izvršene pod tržišnim uvjetima iznesena izvan porezne jurisdikcije te države ?lanice, a da nije oporezovana, može jam?iti o?uvanje raspodjele ovlasti oporezivanja izme?u država ?lanica [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društву), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 34.].

43

Me?utim, važno je da takav propis ne prekora?uje ono što je nužno za ostvarivanje postavljenog cilja.

44

Takav je slu?aj ako je poreznom obvezniku omogu?eno da bez pretjeranih administrativnih ograni?enja podnese relevantne dokaze koji se odnose na prekograni?ne poslovne transakcije s poduze?ima s kojima je me?uovisan [vidjeti po analogiji presudu od 8. listopada 2020., Impresa Pizzarotti (Iznimna pogodnost dodijeljena nerezidentnom društvu), C?558/19, EU:C:2020:806, t. 36.].

45

U ovom slu?aju, iz samog teksta postavljenog pitanja proizlazi da se obveza vo?enja porezne dokumentacije odnosi na „vrstu i sadržaj” poslovnih odnosa, ali i na „gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima”. Me?utim, ?lanak 90. stavak 3. Poreznog zakonika pojašnjava da je narav, sadržaj i opseg evidencija potrebno detaljno odrediti provedbenom uredbom, ?iji sadržaj nije to?no odre?en u odluci kojom se upu?uje prethodno pitanje i za koji je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri može li dovesti do pretjeranih administrativnih ograni?enja za poreznog obveznika.

46

Osim toga, iz odluke kojom se upu?uje prethodno pitanje proizlazi da porezno tijelo op?enito mora zahtijevati podnošenje tih dokumenata samo radi provedbe poreznog nadzora i da u na?elu do dostave mora do?i u roku od 60 dana, koji se u valjano opravdanim posebnim slu?ajevima može produljiti.

47

Slijedom toga, podložno provjerama koje je u tom pogledu dužan izvršiti sud koji je uputio zahtjev, ne ?ini se da takva obveza vo?enja porezne dokumentacije prekora?uje ono što je nužno za postizanje postavljenog cilja.

48

Iz toga slijedi da se takva obveza na?elno ne protivi ?lanku 49. UFEU?a.

Uve?anje poreza

49

Kada je rije? o uve?anju poreza, kojim se sankcionira neispunjerenje obveze vo?enja porezne dokumentacije, valja podsjetiti na to da, iako sustavi poreznih sankcija u slu?aju nepostojanja harmonizacije na razini Unije ulaze u nadležnost država ?lanica, oni ne mogu imati za u?inak ugrožavanje sloboda propisanih UFEU?om (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, t. 37. i navedenu sudsku praksu).

50

U ovom slu?aju, s obzirom na to se da uve?anjem poreza sankcionira neispunjerenje obveze vo?enja porezne dokumentacije, koja može predstavljati ograni?enje slobode poslovnog nastana, ona sama po sebi može predstavljati takvo ograni?enje.

51

Me?utim, kao što je to navedeno u to?ki 35. ove presude, takvo ograni?enje može se dopustiti ako

je opravdano važnim razlozima u op?em interesu i ako je u takvom slu?aju njegova primjena prikladna da osigura ostvarenje predmetnog cilja i ako ne prekora?uje ono što je nužno za njegovo postizanje.

52

Sud je tako?er presudio da se uvo?enje sankcija, uklju?uju?i i one kaznene naravi, može smatrati nužnim u cilju jam?enja djelotvornog poštovanja nacionalnog propisa, pod uvjetom, me?utim, da su vrsta i iznos nametnute sankcije u svakom pojedina?nom slu?aju proporcionalni težini povrede koja se njome sankcionira (presuda od 3. ožujka 2020., Google Ireland, C?482/18, EU:C:2020:141, t. 47. i navedena sudska praksa).

53

Kad je rije? o pitanju je li uve?anje poreza prikladno za osiguranje cilja koji želi posti?i nacionalni zakonodavac, valja istaknuti da se ?ini da je primjena uve?anja u dovoljno visokom iznosu takve naravi da odvra?a poreznog obveznika koji podliježe obve?enja porezne dokumentacije od njezine povrede i od toga da se izbjegne uskra?ivanje mogu?nosti državi ?lanici oporezivanja da u?inkovito nadzire prekograni?ne transakcije izme?u društava koja su me?uovisna kako bi se zajam?ila uravnotežena raspodjela ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama.

54

?ini se da se argument tužitelja iz glavnog postupka i Europske komisije prema kojem bi takvo uve?anje moglo biti nepotrebno ako ve? postoje blaže sankcije koje se mogu primijeniti u usporedivim nacionalnim situacijama, zapravo više odnosi na prikladnost iznosa poreznog uve?anja. U svakom slu?aju, valja napomenuti da iz spisa kojim raspolaže Sud ne proizlazi da takve sankcije postoje. Osim toga, valja istaknuti da ?injenica da bi njema?ki propis predvi?ao blaže sankcije kada porezni obveznik u potpuno unutarnjim situacijama ne poštuje obveze suradnje u okviru borbe protiv izbjegavanja pla?anja poreza i nepoštenog poreznog natjecanja, a priori ne bi bila relevantna za ocjenu nužnosti uve?anja poreza kojim se želi posti?i drug?iji cilj, a to je o?uvanje uravnotežene raspodjele ovlasti za oporezivanje me?u državama ?lanicama.

55

Što se ti?e proporcionalnosti tog uve?anja, valja utvrditi da se primjena sankcije koja je jednaka najmanje 5 %, a najviše 10 % utvr?enog viška prihoda koji je posljedica ispravka koji je izvršila porezna uprava u slu?aju povrede obveze vo?enja porezne dokumentacije, bez ograni?enja apsolutnog najvišeg iznosa i u minimalnom iznosu od 5000 eura, uklju?uju?i u slu?aju kad porezna uprava nije kona?no utvrdila nikakav višak prihoda, sama za sebe ne ?ini takvom da bi mogla dovesti do izricanja sankcije u neproporcionalnom iznosu.

56

Naime, kao što to navodi Komisija, odre?ivanje iznosa te sankcije ovisno o postotku ispravka prihoda od oporezivanja omogu?uje uspostavljanje me?uodnosa izme?u iznosa nov?ane kazne i težine povrede. Osim toga, propisivanje sankcije od minimalno 5000 eura omogu?uje o?uvanje odvra?aju?eg u?inka uve?anja poreza ako bi njegov minimalni iznos bio prenizak, dok odre?ivanje gornje granice od 10 % osigurava da iznos tog uve?anja ne bude prekomjeran.

57

Okolnost da se uve?anje poreza ne primjenjuje ako je nepoštovanje obveze vo?enja porezne dokumentacije opravdano ili ako je povreda samo neznatna, potvr?uje tu analizu.

58

Naposljetu, okolnost da njema?ki propis u slu?aju povrede obveze prijave poreza tako?er predvi?a ispravljanje oporezivih prihoda poreznog obveznika, za koje se stoga na oboriv na?in prepostavlja da su bili podcijenjeni, ne može opravdati druk?ije tuma?enje.

59

Naime, priroda tih pravila razlikuje se od prirode uve?anja poreza jer im nije cilj sankcionirati nepoštovanje obveze vo?enja porezne dokumentacije, nego ispraviti iznos oporezivog prihoda poreznog obveznika.

60

Slijedom toga, ?lanak 49. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi ni porezno uve?anje poput onog o kojem je rije? u glavnom postupku.

61

S obzirom na prethodno navedeno, na postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da ?lanak 49. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vo?enja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograni?nih transakcija s osobama s kojima je me?uovisan u pogledu kapitala ili ne?eg drugog, a ta me?uovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogu?uje da nad drugim izvršavaju konkretan utjecaj i koji, kao drugo, u slu?aju povrede te obveze predvi?a, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u doti?noj državi ?lanici na oboriv na?in prepostavlja da je ve?i od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uve?anje u iznosu od najmanje 5 posto, a najviše 10 posto obra?unatog utvr?enog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je po?injena povreda neznatna.

Troškovi

62

Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (deveto vije?e) odlu?uje:

?lanak 49. UFEU?a treba tuma?iti na na?in da mu se ne protivi nacionalni propis na temelju kojeg je, kao prvo, poreznom obvezniku propisana obveza vo?enja dokumentacije o vrsti i sadržaju te o gospodarskoj i pravnoj osnovi cijene i drugih poslovnih uvjeta njegovih prekograni?nih transakcija s osobama s kojima je me?uovisan u pogledu kapitala ili ne?eg drugog, a ta me?uovisnost tom poreznom obvezniku ili tim osobama omogu?uje da nad drugim izvršavaju konkretan utjecaj i koji, kao drugo, u slu?aju povrede te obveze predvi?a, ne samo da se za njegov oporeziv prihod u

doti?noj državi ?lanici na oboriv na?in pretpostavlja da je ve?i od onog koji je prijavio, s tim da porezna uprava može izvršiti procjenu na štetu poreznog obveznika, ali i odrediti uve?anje u iznosu od najmanje 5 posto a najviše 10 posto obra?unatog utvr?enog viška prihoda, u najmanjem iznosu od 5000 eura, osim ako je nepoštovanje te obveze opravdano ili ako je po?injena povreda neznatna.

Potpisi

(*1) Jezik postupka: njema?ki