



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

20. rujna 2018.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Članci 63. do 65. UFEU-a – Slobodno kretanje kapitala – Odbitak oporezive dobiti – Udjeli koje matično društvo drži u društvu kapitala s upravom i sjedištem u trećoj zemlji – Dividende isplaćene matičnom 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 članka 267. UFEU-a, koji je uputio Finanzgericht Münster (Financijski sud u Münsteru, Njemačka), odlukom od 20. rujna 2016., koju je Sud zaprimio 27. prosinca 2016., u postupku

EV

protiv

Finanzamt Lippstadt

SUD (peto vijeće),

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

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

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

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za EV, U. Hohage, *Rechtsanwalt*,
- za Finanzamt Lippstadt, H.-J. Sellmann, u svojstvu agenta,
- za njemačku 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. veljače 2018.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 63. do 65. UFEU-a.
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između EV, komanditnog dioničkog društva uređenog njemačkim pravom i Finanzamta Lippstadt (Porezna uprava u Lippstadtu, Njemačka, u daljnjem tekstu: porezna uprava) povodom obračuna poreza na operativnu dobit kojega je to društvo bilo predmet.

Njemačko pravo

- 3 Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz) (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija), od 8. rujna 1972. (BGBl. 1972. I, str. 1713., u daljnjem tekstu: AStG), u članku 8. stavku 1. točkama 1. do 6. navodi sljedeće 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 Gewerbesteuerengesetz (Zakon o porezu na operativnu dobit) iz 2002., u verziji koja proizlazi iz poreznog zakonika od 20. prosinca 2007., koji se odnosi na 2008. (BGBl. 2007. I, str. 3150., u daljnjem tekstu GewStG iz 2002.), u članku 2. propisuje:

„1. ¹Svaki industrijski ili trgovački poduzetnik koji posluje u Njemačkoj podliježe plaćanju poreza na operativnu dobit. [...] ³Smatra se da industrijski ili trgovački poduzetnik posluje u Njemačkoj kada ima stalnu poslovnu jedinicu na njemačkom državnom području [...].

2. ¹Djelatnost koju obavljaju društva kapitala (osobito europska društva, dionička društva, komanditna društva na dionice i društva s ograničenom odgovornošću) [...] uvijek je i u potpunosti izjednačena s industrijskim ili trgovačkim poduzetnikom. ²Iako je društvo kapitala organski povezano društvo [(*Organgesellschaft*)] u smislu članka 14., 17. ili 18. Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit društava), smatra se da čini stalnu poslovnu jedinicu nositelja integrirane grupe.”

- 5 Na temelju članka 6. GewStG-a iz 2002., osnovica poreza na operativnu dobit je industrijska ili trgovačka dobit, odnosno, sukladno članku 7. prvoj rečenici GewStG-a iz 2002., dobit koja proizlazi iz industrijske ili trgovačke djelatnosti, izračunana primjenom odredbi Einkommensteuergesetz (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: EStG) ili Körperschaftsteuergesetz (Zakon o porezu na dobit društava, u daljnjem tekstu: KStG), uvećana ili smanjena za iznose navedene u člancima 8. i 9. GewStG-a.

6 Članak 8. GewStG-a iz 2002., naslovljen „Ponovna pribrajanja” propisuje:

„Sljedeći iznosi ponovno se pribrajaju dobiti od industrijske ili trgovačke djelatnosti (članak 7.), ako su bili odbijeni pri izračunu iznosa te dobiti:

[...]

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

[...]”

7 Članak 9. GeWStG-a iz 2002. uređuje olakšice i smanjenja koja se odnose na dobit proizašlu iz udjela u tuzemnom društvu, društvu sa sjedištem u drugoj državi članici ili u trećoj zemlji.

8 Kao prvo, članak 9. točka 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 članka 2. stavka 2. tog zakona, kada udio na početku razdoblja ubiranja poreza iznosi barem 15 % temeljnog kapitala pa se taj dio dobiti može priznati za izračun dobiti sukladno članku 7. navedenog zakona. Na temelju članka 9. točke 2.a treće rečenice GewStG-a iz 2002., rashodi koji su izravno povezani sa sudjelovanjem u dobiti umanjuju iznos smanjenjâ ako su se uzeli u obzir odgovarajući prihodi od udjela.

9 Članak 9. točka 3. GewStG-a iz 2002. predviđa osim toga da se iznos dobiti i ponovnih pribrajanja smanjuje za dio operativne dobiti tuzemnog poduzeća koji se može pripisati poslovnoj jedinici tog poduzeća u inozemstvu.

10 Drugo, kada je riječ o dobiti iz udjela u društvu sa sjedištem u drugoj državi članici koje ispunjava uvjete propisane Direktivom Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri različitih država članica (SL 1990., L 225, str. 6.) kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 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 članku 9. točki 7. drugom dijelu prve rečenice GewStG-a iz 2002. kada udjel koji se drži odgovara najmanje jednoj desetini temeljnog kapitala na početku referentnog razdoblja.

11 Treće, sukladno članku 9. točki 7. prvom dijelu prve rečenice GewStG-a iz 2002., iznos dobiti i ponovnih pribrajanja se smanjuje:

„za dobit od udjela u društvu kapitala s upravom i sjedištem izvan područja primjene ovog zakona, u čijem nominalnom kapitalu poduzetnik od početka referentnog razdoblja neprekinuto ima udio od najmanje 15 % (društvo kći) i ostvaruje svoje bruto prihode isključivo, ili gotovo isključivo od djelatnosti obuhvaćenih člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. Außensteuergesetzes (AStG), kao i dobit od udjela u društvima u kojima poduzetnik izravno drži najmanje četvrtinu nominalnog kapitala, kada ti udjeli neprekinuto postoje najmanje dvanaest mjeseci prije datuma priznavanja u svrhu utvrđivanja dobiti i kada poduzetnik dokaže da

1. se uprava i sjedište tih društava nalazi u istoj državi kao i društvo kći te se njihovi bruto prihodi ostvaruju isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti obuhvaćenih člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. [AStG-a] ili

2. društvo kći drži udjele gospodarski povezane s vlastitim djelatnostima obuhvaćenima člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. i društvo u kojem drži taj udio ostvaruje svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od takvih djelatnosti,

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

12 U tom pogledu, članak 9. točka 2.a treća rečenica GewStG-a iz 2002. primjenjiva je, po analogiji, na temelju članka 9. točke 7. druge rečenice toga zakona.

13 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje i iz očitovanja njemačke vlade proizlazi da „tuzemni holding” obuhvaća i društvo kćer koje ispunjava uvjete predviđene člankom 9. točkom 7. prvim dijelom prve rečenice, točkom 1. GewStG-a iz 2002., i da „domaći holding” obuhvaća društvo kćer koje ispunjava uvjete iz članka 9. točke 7. prvog dijela prve rečenice, točke 2. GewStG-a iz 2002.

14 Članak 9. točka 7. od četvrte do sedme rečenice GewStG-a iz 2002. uređuje isplate koje provode društva unuke čije se uprave i sjedišta nalaze izvan područja primjene navedenog zakona sukladno sljedećim uvjetima:

„⁴Ako poduzetnik koji neizravno, posredstvom društva kćeri, drži udio od najmanje 15 % društva kapitala s upravom i sjedištem izvan područja primjene ovog zakona (društvo unuka), tijekom poreznog razdoblja ostvari dobit iz svojih udjela u društvu kćeri i ako društvo unuka raspodjeljuje dobit društvu kćeri 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 kći, osim dijelova dobiti društva unuke, ostvarilo druge prihode, četvrta rečenica primjenjuje se samo na dio raspodjele dobiti društva kćeri koji odgovara omjeru tih dijelova dobiti u ukupnom iznosu te dobiti i drugih prihoda, u granicama iznosa tih dijelova dobiti. ⁶Primjena četvrte rečenice pretpostavlja da

1. društvo unuka, tijekom poreznog razdoblja u kojem je provelo raspodjelu, ostvarilo je svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti obuhvaćenih člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. [AStG-a] ili od udjela koji su obuhvaćeni prvom rečenicom, točkom 1. i da
2. društvo kći ispunjava uvjete iz prve rečenice u pogledu sudjelovanja u kapitalu društva kćeri nižeg ranga.

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

1. predocjenjem relevantnih dokumenata dokaže da društvo kći ostvaruje svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti koje su obuhvaćene člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. [AStG-a] ili udjela koji su obuhvaćeni prvom rečenicom, točkama 1. i 2.,
2. predocjenjem relevantnih dokumenata dokaže da društvo unuka ostvaruje svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti koje su obuhvaćene člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. [AStG-a] ili udjela koji su obuhvaćeni prvom rečenicom, točkom 1.,
3. dokaže raspodjeljivu dobit društva kćeri ili društva unuke podnošenjem bilanci i računa dobiti i gubitka; ti se dokumenti moraju predložiti na zahtjev s potvrdom koja je u državi u kojoj je uprava ili sjedište propisana ili se uobičajeno upotrebljava i koju je izdao službeno priznati revizor ili jednakovrijedno tijelo.”

15 Sukladno članku 8.b stavku 1. KStG-a koji se odnosi na udjele u drugim društvima i udruženjima osoba, primici u smislu, osobito, članka 20. stavka 1. točke 1. EStG-a ne uzimaju se u obzir za utvrđivanje ukupnog prihoda.

- 16 Kada je riječ o izračunu prihoda poreznog subjekta (*Organshaft*), članak 15. prva rečenica točka 2. KStG-a propisuje da se, odstupanjem od općih pravila, članak 8.b stavci 1. do 6. KStG-a ne primjenjuju na organski povezano društvo (*Organgesellschaft*).
- 17 Članak 20. stavak 1. točka 1. EStG-a propisuje da dio dobiti od kapitala čine 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 proizvođač automobilskih dijelova i matično društvo globalne grupacije. Njegova društva kćeri pak drže udjele 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 daljnjem tekstu: R GmbH) oformili su porezni subjekt radi obračuna poreza na operativnu dobit, u smislu njemačkog poreznog zakonodavstva. EV je držao 100 % kapitala R GmbH.
- 20 Društvo R GmbH je držalo 100 % kapitala Hella Asia Pacific Pty Ltd. (u daljnjem tekstu: HAP Ltd.), društva kapitala uređenog australskim pravom sa sjedištem u Australiji. Društvo HAP Ltd. primilo je 2009. od svojeg društva kćeri Hella Philippen Inc. (u daljnjem 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 dioničaru, društvu R. Isplaćeni se iznos sastojao od dobiti zadržane tijekom više poreznih razdoblja i od isplaćene dobiti koja je navedena u prethodnoj točki, 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. Inspektori su utvrdili da su dividende koje je društvo R GmbH dobilo trebale biti izuzete od oporezivanja u skladu s člankom 8.b stavkom 1. KStG-a, s obzirom na to da je 5 % financijskog rezultata trebalo biti paušalno ponovno uključeno u prihod društva po fiksnoj stopi u skladu s člankom 8.b stavkom 5. istog zakona kao operativni troškovi koji se ne mogu odbiti.
- 23 Porezna uprava prihvatila je zaključke inspektora te je smatrala da je potrebno, u skladu s člankom 8. točkom 5. GewStG-a iz 2002., ponovno uključiti u financijski rezultat EV-a dividende koje je društvo HAP Ltd. uplatilo društvu R GmbH, nakon odbitka dobiti koju je društvo H Inc. raspodijelilo društvu HAP Ltd.
- 24 Naime, prema poreznoj upravi, isplata dobiti HAP Ltd. ne ispunjava na zadovoljavajući način uvjete predviđene člankom 9. točkom 7. prvom rečenicom GewStG-a iz 2002. da bi se na nju moglo primijeniti izuzeće na temelju ponovnog uključivanja.
- 25 Kao prvo, porezna je uprava smatrala da je društvo HAP Ltd., kao društvo kći, bilo holding društvo koje ne ostvaruje prihode od vlastitih aktivnosti iz članka 8. stavka 1. točaka 1. do 6. AStG-a, tako da ga se nije moglo smatrati „domaćim holdingom” iz članka 9. točke 7. prvog dijela prve rečenice, točke 2. GewStG-a iz 2002. Kao drugo, ono se više nije moglo kvalificirati kao „tuzemni holding” koji bi imao povoljniji režim primjene članka 9. točke 7. prvog dijela prve rečenice, točke 1. GewStG-a iz 2002. jer ono drži udjele u društvima unucima sa sjedištem izvan državnog područja 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 obuhvaćen člankom 9. točkom 7. četvrtom i daljnjim rečenicama GewStg-a iz 2002. te se na njega mogao primijeniti privilegirani režim za društvo unuku. Posljedično, dividende koje je isplatio H Inc. nisu ponovno uključene 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 uključene u financijski 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 (Financijski sud u Münsteru, Njemačka) pokrenuo postupak, tvrdeći među ostalim da prema inozemnim dividendama postoji diskriminirajuće 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 (Financijski sud u Münsteru) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Trebaju li odredbe o slobodnom kretanju kapitala i slobodnom platnom prometu iz članka 63. i sljedećih članaka Ugovora o funkcioniranju Europske unije tumačiti na način da im se protivi pravilo iz članka 9. točke 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 Njemačke od iznosa dobiti i iznosa ponovnih pribrajanja za potrebe obračuna poreza na operativnu dobit određuju stroži uvjeti nego za odbitak dobiti od udjela u tuzemnom društvu kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja ili dijela operativne dobiti tuzemnog poduzetnika koji potječe od inozemne stalne poslovne jedinice od iznosa dobiti i ponovnih pribrajanja?”

O prethodnom pitanju

Uvodna očitovanja

- 30 Najprije treba istaknuti da, iako formulacija prethodnog pitanja uključuje svako društvo kapitala s upravom i sjedištem izvan državnog područja Njemačke, nesporno je da se glavni postupak odnosi na postupanje s dobiti koju je ostvarilo društvo s upravom i sjedištem u trećoj zemlji, odnosno u Australiji.
- 31 U tim okolnostima, prethodno pitanje treba shvaćati da se odnosi samo na postupanje s dobiti koju su isplatila društva s upravom i sjedištem u trećoj zemlji, bez uključivanja pretpostavki prema kojima su dobit isplatila društva koja imaju upravu i sjedište u drugoj državi članici.
- 32 Nadalje, treba ispitati može li se na članak 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 kći sa sjedištem u trećoj zemlji u odnosu na postupanje prema dobiti koju su isplatila rezidentna društva kćeri rezidentnog društva.
- 33 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da porezno postupanje u odnosu na dividende može biti predmet članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, kao i članka 63. UFEU-a, koji se odnosi na slobodno kretanje kapitala. U pogledu pitanja je li nacionalni propis obuhvaćen jednom ili drugom slobodom kretanja valja uzeti u obzir svrhu propisa o kojem je riječ (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 omogućuju izvršavanje određenog utjecaja na odluke nekog trgovačkog društva ili određivanje njegove djelatnosti potpadaju u područje primjene članka 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, t. 32. i navedena sudska praksa).

- 35 Nasuprot tomu, nacionalne odredbe koje se primjenjuju na udjele koji se stječu samo radi financijskog ulaganja, bez namjere izvršavanja utjecaja na upravljanje i kontrolu nad poduzećem, moraju se razmotriti isključivo 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 potječu iz treće zemlje ispitivanje predmeta nacionalnog zakonodavstva dovoljno za ocjenu ulazi li porezni tretman takvih dividendi u područje 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 isključivo na situacije u kojima matično društvo majka odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende, treba ocijeniti s obzirom na članak 63. UFEU-a. Društvo sa sjedištem u državi članici se stoga može, neovisno o veličini udjela koji ima u vlasništvu u društvu koje isplaćuje dividende i koje ima sjedište u trećoj 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 slučaju, članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. podvrgava odbitak dividendi koje su rezidentna društva naplatila od svojih društava kćeri u trećim zemljama uvjetu da udio koji rezidentno društvo neprekinuto drži u društvu kćeri odgovara, od početka referentnog razdoblja, udjelu od najmanje 15 %.
- 39 U tom pogledu, sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada ističu da udio u visini od 15 % omogućuje izvršavanje, sukladno njemačkom pravu trgovačkih društava, određenih prava koja se priznaju manjinskim dioničarima. Međutim, ta okolnost ne može dovesti do zaključka da članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. obuhvaća samo udjele koji daju pravo na određeni utjecaj nad odlukama društva koje isplaćuje dividende.
- 40 Naime, Sud je već presudio da udio od najmanje 15 % u temeljnom kapitalu društva kćeri ne znači nužno da društvo koje ga drži izvršava odlučujući 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 sudsku praksu).
- 41 Posljedično, treba zaključiti da se članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. ne primjenjuje na situacije u kojima matično društvo drži udjele koji mu mogu dopustiti da izvršava određeni utjecaj nad odlukama njegova društva kćeri i da određuje njegove aktivnosti.
- 42 Stoga takvo zakonodavstvo treba ocjenjivati s obzirom na članak 63. UFEU-a.
- 43 Doista, u ovom slučaju, na temelju članka 9. točke 7. GewStG-a iz 2002., kako bi matično društvo moglo težiti odbitku dividendi koje je isplatilo njegovo društvo kći sa sjedištem izvan njemačkog državnog područja, potrebno je, osim navedenog praga od 15 %, da to društvo kćer ostvaruje svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti koje su obuhvaćene člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. AStG-a ili od udjela u društvima unucima u kojima navedeno društvo kći drži najmanje 25 % kapitala, uz ispunjavanje određenih drugih uvjeta.
- 44 Postojanje sekundarnog praga od 25 % koji se odnosi na sudjelovanje društva kćeri u temeljnom kapitalu društva unuke ne dovodi međutim u pitanje razmatranje iz točke 41. ove presude.
- 45 Naime, kao prvo, kao što proizlazi iz sudske prakse navedene u točkama 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 matičnog društva u društvu kćeri platitelju na koje se navedeno zakonodavstvo može primijeniti.

- 46 Kao drugo, sekundarni prag od 25 % iz članka 9. točke 7. GewStG-a iz 2002. određen je u okviru jednoga od alternativnih uvjeta koji se odnose na prihode koje društvo kći raspodjeljuje matičnom društvu. Naime, taj se prag ne primjenjuje u situaciji kada se ne radi o društvima koja imaju strukturu više razine ili u situaciji kada matično društvo drži barem 15 % društva kćeri i kada to potonje ostvaruje svoje bruto prihode isključivo ili gotovo isključivo od djelatnosti koje su obuhvaćene člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. AStG-a. Posljedično, iako je potonje potrebno uzeti u obzir prilikom ocjene iz točke 45. ove presude, to po naravi ne dovodi u pitanje činjenicu da se članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. ne primjenjuje u situacije u kojima matično društvo drži udjele koji mu mogu dopustiti da izvršava određeni utjecaj nad odlukama njegova društva kćeri i da određuje njegove aktivnosti.
- 47 Posljedično, na članak 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 kći sa sjedištem u trećoj zemlji u odnosu na postupanje prema dobiti koju su isplatila rezidentna društva kćeri rezidentnog društva.
- 48 Konačno, treba istaknuti da postavljeno pitanje obuhvaća usporedbu između postupanja prema dobiti koju su rezidentnim matičnim društvima isplatila društva kćeri sa sjedištem u trećim zemljama u odnosu ne samo na ona ograničena na dobit koju su rezidentnim matičnim društvima isplatila rezidentna društva kćeri nego i na ona izvršena u korist iskorištavanja rezidentnog društva koje je povezano sa stalnom poslovnom jedinicom smještenom izvan nacionalnog državnog područja.
- 49 Usporedba između poreznog tretmana koja je ograničena, s jedne strane, na dobit koju su rezidentnim matičnim društvima raspodijelila njihova društva kćeri sa sjedištima u trećim zemljama i, s druge strane, operativnu dobit rezidentnog društva povezanog sa stalnom poslovnom jedinicom smještenom izvan nacionalnog državnog područja upućuje na ispitivanje uvodi li određeno zakonodavstvo, poput onoga u glavnom postupku, razliku u postupanju koja odvrća rezidentno društvo od obavljanja svoje djelatnosti izvan države sjedišta posredstvom društva kćeri umjesto stalne poslovne jedinice.
- 50 U tom pogledu, treba podsjetiti da se članak 49. UFEU-a, koji se odnosi na slobodu poslovnog nastana, primjenjuje na ta društva na temelju članka 54. UFEU-a, a ne članka 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 članicama posredstvom društva kćeri, 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 članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici (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 Međutim, poglavlje ugovora koje se odnosi na slobodu poslovnog nastana ne sadržava niti jednu odredbu koja proširuje područje primjene na situacije koje se odnose na osnivanje društva u trećoj zemlji ili onu o društvu iz treće zemlje u državi članici (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 sudsku praksu).
- 53 Prema tome, ni članak 63. UFEU-a ni članak 49. UFEU-a ne primjenjuju se u situaciji kada nacionalni propis uvodi razliku u poreznom tretmanu između operativne dobiti rezidentnog društva vezane uz stalnu poslovnu jedinicu sa sjedištem izvan nacionalnog državnog područja i između dobiti određenog društva kćeri, sa sjedištem u trećoj zemlji.

54 Posljedično, nadalje valja jedino ispitati treba li članke 63. do 65. UFEU-a tumačiti na način 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 trećoj zemlji strožim uvjetima od onih koji se primjenjuju na odbitak dobiti od udjela koje drži tuzemno društvo kapitala koje nije izuzeto od oporezivanja.

Postojanje ograničenja

55 Iz stalne sudske prakse Suda proizlazi da mjere zabranjene člankom 63. stavkom 1. UFEU-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju mjere koje su takve prirode da mogu odvratiti nerezidente od ulaganja u državi članici ili mogu odvratiti rezidente te države članice 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 slučaju, predmetno zakonodavstvo predviđa različiti tretman oporezivanja dividendi koje je isplatilo rezidentno društvo i dividendi koje je isplatilo društvo sa sjedištem u trećoj zemlji.

57 Naime, kao što to navodi sud koji je uputio zahtjev, na temelju članka 9. točke 2.a prve rečenice GewStG-a iz 2002., kada rezidentno društvo prima dividende od drugog rezidentnog društva koje podliježu oporezivanju, smanjenje poreza na operativnu dobit pretpostavlja jedino držanje najmanje 15 % temeljnog kapitala društva platitelja na početku razdoblja oporezivanja i priznavanja dobiti ostvarene tim udjelima za određivanje oporezive dobiti.

58 Nasuprot tomu, kada je riječ o isplatama koje provodi društvo sa sjedištem u trećoj zemlji, zahtijeva se, na temelju članka 9. točke 7. prve rečenice GewStG-a iz 2002. držanje udjela od najmanje 15 % od početka referentnog razdoblja, neprekinuto i, osim toga, da su bruto prihodi ostvareni samo od određenih aktivnih prihoda, odnosno samo od onih aktivnosti iz članka 8. stavka 1. točaka 1. do 6. AStG-a, ili da je dokazano da se radi o prihodima društava unuka u kojima društva kćeri drže najmanje 25 % kapitala, da društvo kći predstavlja tuzemni holding ili domaći holding, i da društvo unuka ostvaruje svoje bruto prihode isključivo, ili gotovo isključivo od djelatnosti obuhvaćenih člankom 8. stavkom 1. točkama 1. do 6. AStG-a.

59 Kao što je osim toga priznala i njemačka vlada u svojem pisanom očitovanju, odbitak predviđen člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002. podliježe strožim uvjetima od odbitka predviđenog člankom 9. točkom 2.a toga zakona.

60 Međutim, prema toj vladi, članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. ne znači ograničenje slobodnog kretanja kapitala nego, naprotiv, uvodi jednako postupanje u odnosu na prihode koje kvalificira kao „pasivne” odnosno, na općeniti način, 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 predviđa da određene djelatnosti upravljanja imovinom društva sa sjedištem u trećoj zemlji ne dovode do prava na odbitak. Obrnuto, to bi značilo da su određene djelatnosti koje se smatraju „aktivnima”, odnosno komercijalne djelatnosti i stoga, u načelu, djelatnosti koje podliježu operativnoj dobiti, inozemnog društva i daju pravo na odbitak.

61 Potrebno je međutim istaknuti, u tom pogledu, da, s jedne strane, njemačka vlada sama priznaje da, kada je riječ o dividendi koju isplaćuju rezidentna društva, odbitak ne ovisi o vrsti djelatnosti koju obavlja društvo kapitala platitelj tih dividendi.

- 62 S druge strane, članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. predviđa druge još restriktivnije uvjete na teret rezidentnih društava što se tiče raspodjele dividendi društava kćeri sa sjedištem u trećim zemljama, kao što je obveza držanja udjela od najmanje 15 % neprekinuto tijekom referentnog razdoblja u društvima platiteljima sa sjedištem u trećim zemljama, a ne samo na početku tog istog razdoblja, kao i uvjeta koji se odnose na društva unuke koje isplaćuju dividende društvima kćerima.
- 63 Posljedično, treba zaključiti da je, podvrgavajući porezni odbitak dividendi koje su uplatila društva kćeri sa sjedištem u trećim zemljama strožim uvjetima od onih kojima podliježu dividende koje su uplatila rezidentna društva kćeri, predmetno zakonodavstvo u glavnom postupku moglo odvratiti rezidentna matična društva od ulaganja svojeg kapitala u društva kćeri sa sjedištem u trećim zemljama. Naime, u mjeri u kojoj se prema prihodima od kapitala koji potječu iz trećih zemalja porezno postupka na manje povoljan način nego prema dividendama koje raspodjeljuju rezidentna društva, djelatnosti društava sa sjedištem u trećim zemljama manje su privlačna za rezidentne ulagače 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, posljedično, ograničenje slobode kretanja kapitala između država članica i trećih zemalja, koje, načelno, zabranjuje članak 63. UFEU-a.

Primjena članka 64. stavka 1. UFEU-a

- 65 Porezna uprava i njemačka vlada međutim tvrde da Savezna Republika Njemačka želi održati na snazi takvo ograničenje na temelju članka 64. stavka 1. UFEU-a.
- 66 Odredbe članka 63. UFEU-a na temelju članka 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 financijskih usluga ili izvršenje 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 Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [članak stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama] (SL 1988., L178, str. 5.). Iz nabiranja „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 pretpostavlja 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 sudskoj praksi, ograničenja kretanja kapitala koja uključuju poslovni nastan ili izravna ulaganja u smislu članka 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 plaćanja dividendi koja iz toga proizlaze (presuda od 24. studenoga 2016., SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, 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 člankom 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 članka 64. stavka 1. UFEU-a na okolnosti koje obuhvaća (vidjeti u tom smislu, presudu od 15. veljače 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 člankom 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 tumačenje pojma prava Unije na koji se može pozivati prilikom primjene sustava iznimki, koji predviđa to pravo za nacionalno zakonodavstvo „koje postoji” na određeni 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 „ograničenje koje postoji na dan 31. prosinca 1993.” u smislu članka 64. stavka 1. UFEU-a pretpostavlja da je pravni okvir koji sadržava ograničenje o kojem je riječ bio neprekinuto dio pravnog poretka predmetne države članice od tog datuma. Naime, u protivnom bi država članica mogla u svakom trenutku ponovno uvesti ograničenja kretanja kapitala u treće 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 već presudio da svaka nacionalna mjera usvojena nakon tako utvrđenog datuma nije, samom tom činjenicom, automatski isključena iz sustava iznimki uspostavljenoga aktom Unije u pitanju. Naime, odredba koja je u suštini istovjetna ranijem zakonu ili koja se ograničava na smanjivanje ili uklanjanje prepreke za ostvarivanje prava i sloboda uspostavljenih pravom Unije koje se nalaze u ranijem zakonodavstvu pokrivena je iznimkom. Naprotiv, zakonodavstvo koje počiva na logici drukčijoj od one prethodnog prava i koje uspostavlja nove postupke ne može se smatrati istovjetnim zakonodavstvu koje postoji na dan određen 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 slučaju, iz odluke suda koji je uputio zahtjev proizlazi, ponajprije, da je nacionalni zakonodavac u slučaju reforme od 14. kolovoza 2007. koja se odnosi na oporezivanje poduzetnika, povisio prag s 10 na 15 % udjela za odbitak na temelju članka 9. točke 7. GewStG-a iz 2002.
- 77 Prema tome, jedan od uvjeta primjene odbitka je izmijenjen, sužavajući time, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik u točki 89. svojeg mišljenja, područje primjene odbitka predviđeno člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002.

- 78 Nadalje, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi – a to je priznala i njemačka vlada – da je, nakon 31. prosinca 1993. njemački zakonodavac izmijenio doseg odgovarajućeg odbitka, na način da se više nije izračunavao prema bruto dividendi, nego prema neto dividendi. Doseg odbitka je, prema tome, također umanjen.
- 79 Konačno, sud koji je uputio zahtjev navodi da je opći kontekst u kojem se nalazi članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. bio dubinski izmijenjen usvajanjem Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz), [Zakon o smanjenju porezne stope i reformi oporezivanja poduzetnika (zakon o snižavanju poreza)], od 23. listopada 2000. (BGBl. 2000. I, str. 1433.). Naime, uvođenje sustava umanjenja od 50 % prihoda tim novim zakonom dovelo je do toga da su dividende uplaćene u okviru novog sustava bile načelno izuzete od poreza na operativnu dobit, pod uvjetom da ispunjavaju uvjete iz članka 9. točke 7. GewStG-a iz 2002. dok su, u prethodnom sustavu, dividende koje su isplaćivale pravne osobe u, načelu, podlijevale porezu te je članak 9. točka 7. GewStG-a iz 2002. činio iznimku.
- 80 U tom pogledu, treba podsjetiti da se, zbog toga što predstavlja iznimku od temeljnog načela slobodnog kretanja kapitala, članak 64. stavak 1. UFEU-a mora usko tumačiti (presuda od 17. listopada 2013., Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, t. 29.).
- 81 Posljedično, uvjete kojima mora odgovarati nacionalno zakonodavstvo da bi se mogli smatrati „postojećima” na datum 31. prosinca 1993., neovisno o naknadnoj izmjeni nacionalnog pravnog okvira, također treba usko tumačiti.
- 82 Međutim, sužavanje područja primjene odbitka predviđeno člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002., kako na osobnoj tako i na materijalnoj razini, u kombinaciji s izmjenom općeg zakonodavnog konteksta o kojemu je riječ u točki 79. ove presude, proturječi 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 Posljedično, 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 svako 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 općem 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 zakonodavstva 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 već navedeno u točkama 56. do 58. ove presude, nacionalno zakonodavstvo u glavnom predmetu dovodi do različitog tretmana dividendi ovisno je li ih isplatilo rezidentno društvo ili društvo sa sjedištem u trećoj zemlji.

91 Njemačka vlada tvrdi da prihodi ostvareni od udjela u inozemnom trgovačkom društvu načelno ne podliježu ulaznom porezu na operativnu dobit, za razliku od onih ostvarenih u rezidentnom društvu.

92 Međutim, u pogledu nacionalnog zakonodavstva, poput onoga u glavnom postupku, namijenjenoga sprječavanju 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 društva 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. veljače 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 isplaćuju društva sa sjedištem u istoj državi članici nalaze, s obzirom na predmetno nacionalno zakonodavstvo u glavnom postupku, u situaciji usporedivoj s onom u kojoj se nalaze društva koja ostvaruju dividende od društava sa sjedištem u trećoj zemlji.

Postojanje važnog razloga u općem interesu

94 Njemačka vlada tvrdi da je predmetno nacionalno zakonodavstvo u glavnom postupku namijenjeno borbi protiv konstrukcija porezne zlorababe. Naime, odbitak predviđen člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002. ostvaruje se samo za stvarne isplate te se izbjegavaju odbitci koje bi opetovano mogla provoditi fiktivna poduzeća.

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

- 96 Stoga opća pretpostavka o prijeviri i zlouporabi ne može opravdati mjeru koja ugrožava ciljeve izvršavanja temeljne slobode zajamčene Ugovorom i sama okolnost da je društvo koje isplaćuje dividende smješteno u trećoj državi ne može biti temelj opće pretpostavke da je riječ o utaji poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 19. srpnja 2012., A, C-48/11, EU:C:2012:485, t. 32. i navedenu sudsku praksu).
- 97 U ovom slučaju, točna identifikacija vrste prijevare koja se predmetnim poreznim zakonodavstvom želi spriječiti ne proizlazi ni iz spisa podnesenog Sudu ni iz obrazloženja koje je pružila njemačka vlada.
- 98 U svakom slučaju, uvjeti primjene odbitka predviđenog člankom 9. točkom 7. GewStG-a iz 2002. prema kojima treba uzeti u obzir, kada je riječ o društvima kćerima koja imaju ulogu holdinga, narav aktivnosti njihovih društava unuka, u smislu da se društvo kći mora moći kvalificirati kao „domaći holding” ili „tuzemni holding” u smislu iz točke 13. ove presude, stvaraju, kada je riječ o društvima sa sjedištem u trećim 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 članke 63. do 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga u glavnom 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 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 (peto vijeće) odlučuje:

Članke 63. do 65. UFEU-a treba tumačiti na način da im je protivan nacionalni propis, poput onoga u glavnom 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