Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

3. listopada 2013.*

„Slobodno kretanje kapitala – Porezno pravo – Porez na dobit – Kamate koje društvo rezident plaća u svrhu povrata sredstava koje je pozajmilo društvo sa sjedištem u trećoj državi – Postojanje ‚posebnih odnosa' između tih društava – Pravila koja se odnose na nedostatak vlastitog kapitala – Nemogućnost da se kamate koriste kao porezna olakšica za stranku koja se smatra prezaduženom – Mogućnost da se kao porezna olakšica koriste kamate koje su plaćene društvu rezidentu sa sjedištem u tuzemstvu – Utaja i izbjegavanje poreza – Mjere koje su u potpunosti umjetne – Uvjeti potpuno slobodnog tržišnog natjecanja – Proporcionalnost"

U predmetu C-282/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a koji je uputio Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) odlukom od 29. svibnja 2012., koju je Sud zaprimio 6. lipnja 2012., u postupku

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

protiv

Fazenda Pública,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: L. Bay Larsen, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, potpredsjednik Suda, u svojstvu suca četvrtog vijeća, J. Malenovský, U. Lõhmus (izvjestitelj) i M. Safjan, suci,

nezavisni odvjetnik: N. Wahl,

tajnik: V. Tourrès, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. travnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, P. Vidal Matos i D. Ortigão Ramos, *advogados*,

— za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i J. Menezes Leitão kao i A. Cunha, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, M. Afonso i W. Roels, u svojstvu agenata,

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

* Izvorni jezik: portugalski.

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članaka 56. i 58. UEZ-a.

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (u daljnjem tekstu: Itelcar) i Fazenda Pública (ministrstvo financija) u vezi s djelomičnom nemogućnošću da se kao porezna olakšica koriste kamate plaćene GE Capital Fleet Services International Holding Inc. (u daljnjem tekstu: GE Capital), američkom društvu, u zamjenu za zajmove koje je GE Capital dao Itelcaru.

Portugalski pravni okvir

3 Zakon o porezu na dobit (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) u verziji koja proizlazi iz Dekret-zakona br. 198/2001 od 3. srpnja 2001., kako je izmijenjen Zakonom br. 60-A/2005 od 30. prosinca 2005. (u daljnjem tekstu: CIRC), u svojem članku 61., naslovljenom „Potkapitalizacija”, propisuje:

„1. Kada je porezni obveznik prezadužen prema subjektu koji nije rezident na području Portugala ili neke druge države članice Unije, s kojim je u posebnom odnosu, prema definiciji iz članka 58. stavka 4. s potrebnim prilagodbama, kamate koje se odnose na dio duga koji se smatra pretjeranim ne mogu se odbiti pri određivanju oporezive dobiti.

2. Smatra se da postoje posebni odnosi u situaciji zaduženosti poreznog obveznika prema trećoj osobi koja nije rezident na području Portugala ili neke druge države članice Unije, u kojoj je jedan od subjekata navedenih u članku 58. stavku 4. podnio jamstvo ili garanciju.

3. Radi se o prezaduženosti kada je iznos dugova prema svakom subjektu navedenom u stavcima 1. i 2. u bilo kojem trenutku poreznog razdoblja viši od dvostrukog iznosa njegova udjela u vlastitom kapitalu poreznog obveznika.

4. Za izračun prezaduženosti uzimaju se u obzir svi oblici kredita, u gotovini ili naravi, bez obzira na vrstu povrata, koji su ugovoreni sa subjektom s kojim postoje posebni odnosi, uključujući i kredite koji su proizašli iz poslovnih transakcija, ako je od njihova dospijeća prošlo više od šest mjeseci.

5. Za izračun vlastitog kapitala, upisani i uplaćeni temeljni kapital društva dodaje se drugim stavkama propisanima važećim računovodstvenim standardima, osim onima koje odražavaju potencijalne ili nerealizirane kapitalne dobitke ili gubitke, osobito onima koje proizlaze iz reevaluacije koju porezno zakonodavstvo ne dopušta ili iz primjene metode jednakosti.

6. Osim u slučaju zaduženja prema subjektu koji je rezident države, područja ili regije sa znatno povoljnijim poreznim sustavom koji su navedeni na popisu koji je potvrđen uredbom ministra unutarnjih poslova i financija, odredbe stavka 1. ne primjenjuju se ako je prekoračen koeficijent iz stavka 3., a porezni obveznik dokaže, uzimajući u obzir vrstu djelatnosti, sektor u kojem se ona vrši, veličinu i druge relevantne kriterije te profil rizika transakcije koja ne pretpostavlja sudjelovanje subjekata s kojima ima posebne odnose, da je mogao postići istu vrstu zaduženja pod sličnim uvjetima od nezavisnog subjekta.

7. Dokaz naveden u stavku 6. mora sadržavati porezni spis na koji upućuje članak 121.”

4 Članak 58. stavak 4. CIRC-a, na koji upućuje članak 61. stavci 1. i 2. tog zakona, glasi:

„Smatra se da postoje posebni odnosi između dva subjekta u situacijama u kojima jedan ima moć da vrši, izravno ili neizravno, bitan utjecaj na odluke o upravljanju drugoga, što se smatra utvrđenim među ostalim između:

(a) subjekta i vlasnika njegova kapitala ili njihovih supružnika, predaka ili potomaka koji su izravno ili neizravno vlasnici najmanje 10 % kapitala ili prava glasa;

(b) subjekata u kojima su isti vlasnici kapitala, njihovi supružnici, preci ili potomci, izravno ili neizravno, vlasnici najmanje 10 % kapitala ili prava glasa;

(c) subjekta i članova njegovih tijela ili svakog upravnog tijela, tijela vodstva, uprave ili nadzora, i njihovih supružnika, predaka i potomaka;

(d) subjekata u kojima su većina članova tijela društva ili članova svih upravnih tijela, vodstva, uprave ili nadzora iste osobe, ili ako su različite osobe koje su povezane međusobno brakom, zakonski priznatim zajednicama ili su srodnici u ravnoj liniji;

(e) subjekata povezanih ugovorom kojim se uređuju odnosi između društava, kojima se utvrđuje podređenost ili skupina jednakopravnih, ili drugi ugovor sa sličnim učinkom;

(f) poduzetnika koji imaju odnos nadređenosti, kao što je određeno u tekstovima u kojima se utvrđuje obveza pripremanja konsolidiranih financijskih izvješća;

(g) subjektima između kojih, zbog okolnosti komercijalnih, financijskih, profesionalnih ili pravnih odnosa koji postoje među njima, a koji su neizravno ili izravno utvrđeni ili prakticirani, postoji situacija stvarne ovisnosti u obavljanju djelatnosti, osobito ako se radi o nekoj od sljedećih situacija:
   1) obavljanje djelatnosti jednog subjekta bitno je ovisno o prijenosu prava industrijskog ili intelektualnog vlasništva ili određenog znanja koje ima drugi subjekt;
   2) opskrba jednog subjekta sirovinama ili pristup jednog subjekta prodajnoj mreži proizvoda, robe ili usluga bitno je ovisna o drugom subjektu;
   3) bitan dio djelatnosti jednog subjekta može se ostvariti samo s drugim ili ovisno o odlukama drugog;
   4) jedan subjekt ima na temelju pravnog akta pravo odlučivati o cijenama ili drugim uvjetima sličnog gospodarskog učinka u vezi s robom ili uslugama koje posreduje, prodaje ili kupuje drugi subjekt;
   5) na temelju pravila i uvjeta koji uređuju njihove komercijalne ili pravne odnose jedan subjekt može odluke o upravljanju drugog subjekta učiniti ovisnima o okolnostima koje nisu povezane s njihovim komercijalnim ili profesionalnim odnosom.

(h) subjekta rezidenta ili nerezidenta koji ima stalni poslovni nastan na portugalskom području i subjekta podvrgnutog poreznom sustavu koji je znatno povoljniji, a koji je rezident države, područja ili regije koja se nalazi na popisu koji je potvrđen uredbom ministra unutarnjih poslova i financija.”

Glavni postupak i prethodno pitanje

5 Itelcar je portugalsko društvo čija se gospodarska djelatnost sastoji, među ostalim, u iznajmljivanju lakih motornih vozila. Do 2005. vlasnik cijelog kapitala društva bio je General Electric International (Benelux) BV, belgijsko društvo čijeg je više od 10 % kapitala u vlasništvu GE Capitala. Od 2006. godine 99,98 % kapitala Itelcara bilo je u vlasništvu navedenog belgijskog društva, a 0,02 % u vlasništvu GE Capitala.

6 Itelcar i GE Capital sklopili su 23. srpnja 2001. ugovor o kreditu na deset godina koji je prvonavedenom društvu omogućio upotrebu kreditne linije u zamjenu za plaćanje kamata po kamatnoj stopi Euribor, uvećano za raspon (spread) od 0,5 %.

7 U okviru tog ugovora o kreditu Itelcar je iskoristio 122 072 179,97 eura 2004. godine, 131 772 249,75 eura 2005. godine, 212 113 789,46 eura 2006. godine i 272 113 789,46 eura 2007. godine.

8 Itelcar se obratio generalnom direktoru za poreze kako bi mu dokazao da se za svaku godinu od 2004. do 2007. razina zaduženja koju je imao kod GE Capitala mogla ostvariti pod sličnim uvjetima kod nezavisnog subjekta te da je raspon kamatne stope dogovoren s GE Capitalom poštovao načelo uvjeta potpuno slobodnog tržišnog natjecanja.

9 Dopisima od 5. prosinca 2008. i 8. siječnja 2009. Itelcaru su dostavljena konačna porezna izvješća porezne inspekcije u kojima su na temelju članka 61. CIRC-a izvršene određene korekcije porezne osnovice navedenog društva za godine od 2004. do 2007. Ta su izvješća utvrdila prezaduženost, u smislu stavka 3. tog članka, kao i nedostatnost dokaza koje je Itelcar podnio za primjenu stavka 6. istog članka.

10 Tijekom 2009. Itelcar je protiv navedenih korekcija podnio dvije upravne pritužbe. Te su pritužbe bile odbijene pa je stoga podnio tužbu Tribunalu Administrativo e Fiscal de Sintra. Ta je tužba djelomično odbijena jer odredbe nacionalnog prava koje su bile primijenjene u ovom postupku nisu povređivale slobodno kretanje kapitala iz članka 56. UEZ-a.

11 Itelcar je podnio žalbu protiv presude Tribunala Administrativo e Fiscal de Sintra pred sudom koji je uputio zahtjev, koji smatra da rješenje spora koji se vodi pred njim ovisi o usklađenosti relevantnih odredaba CIRC-a s pravom Unije.

12 U tim je uvjetima Tribunal Central Administrativo Sul odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protivi li se člancima 63. [UFEU-a] i 65. [UFEU-a] (bivši članci 56. UEZ-a i 58. UEZ-a) nacionalno zakonodavstvo poput članka 61. CIRC-a […] koji u situaciji kada je porezni obveznik koji je rezident Portugala zadužen prema subjektu iz treće zemlje s kojim ima posebne odnose u smislu članka 58. stavka 4. CIRC-a ne dopušta da se kamate koje je taj poreznik platio na dio duga koji se smatra prezaduživanjem u smislu članka 61. stavka 3. CIRC-a odbiju kao porezna olakšica u istim okolnostima kao i kamate koje je platio porezni obveznik rezident Portugala koji je prezadužen u odnosu na subjekt koji je rezident Portugala i s kojim ima posebne odnose?”

O prethodnom pitanju

13 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 56. UEZ-a tumačiti na način da ne dopušta da propis države članice koji, radi utvrđivanja visine oporezive dobiti, ne dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove kamata koje je društvo rezident koje se smatra prezaduženim isplatilo

društvu zajmodavcu sa sjedištem u trećoj državi s kojim ima posebne odnose, ali dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove istih kamata koje je društvu zajmodavcu rezidentu isplatilo društvo zajmoprimac s kojim ima takve odnose.

Primjenjiva sloboda

14 Što se tiče primjenjivosti članka 56. UEZ-a na okolnosti glavnog postupka, treba zaključiti da financijski zajmovi i krediti koje su nerezidenti odobrili rezidentima predstavljaju kretanje kapitala u smislu te odredbe, kao što je osim toga navedeno u stavku VIII. nomenklature iz Priloga I. Direktivi Vijeća 88/361/EEZ od 24. lipnja 1988. za provedbu članka 67. Ugovora [članak koji je stavljen izvan snage Ugovorom iz Amsterdama] (SL L 178, str. 5.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 10., svezak 3., str. 7.) i u tamo navedenim bilješkama (vidjeti u tom smislu presudu od 3. listopada 2006., Fidium Finanz, C-452/04, Zb., str. I-9521., t. 41. i 42.).

15 Međutim, portugalska vlada smatra da propis o kojem je riječ u glavnom postupku predstavlja sustav utemeljen na postojanju „posebnih odnosa" koji proizlaze iz okolnosti da društvo zajmodavac ima mogućnost izravno ili neizravno vršiti bitan utjecaj na odluke o upravljanju i financiranju društva zajmoprimca. Sud je ispitao takve sustave isključivo u svjetlu slobode poslovnog nastana koja se ne primjenjuje na transakcije s društvom sa sjedištem u trećoj državi, kao u ovom slučaju.

16 U tom pogledu Sud je presudio da, što se tiče nacionalnog zakonodavstva koje se odnosi na porezni tretman dividendi iz trećih država, treba zaključiti da je ispitivanje svrhe tog zakonodavstva dovoljno za ocjenu potpada li navedeni porezni tretman pod odredbe UEZ-a koje se odnose na slobodno kretanje kapitala. Naime, budući da poglavlje Ugovora koje se odnosi na slobodu poslovnog nastana ne sadržava nikakvu odredbu koja proširuje područje primjene tih odredaba na situacije koje se odnose na poslovni nastan društva države članice u trećoj državi ili poslovni nastan društva treće države u državi članici, takvo zakonodavstvo ne može potpadati pod članak 43. UEZ-a (vidjeti presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, t. 96. i 97. kao i navedenu sudsku praksu).

17 Sud je također presudio da kada iz predmeta takvog nacionalnog zakonodavstva proizlazi da ima namjenu primjenjivati se samo na udjele koji omogućavaju vršenje određenog utjecaja na odluke društva o kojem je riječ i na određivanje njegove djelatnosti, nije moguće pozvati se ni na članak 43. UEZ-a ni na članak 56. UEZ-a (gore navedena presuda Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 98.).

18 S druge strane, nacionalni propis koji se odnosi na porezni tretman dividendi iz treće države, koji se ne primjenjuje isključivo na situacije u kojima društvo majka vrši odlučujući utjecaj na društvo koje isplaćuje dividende, mora se ocjenjivati s obzirom na članak 56. UEZ-a. Rezidentno društvo države članice može se stoga, bez obzira na veličinu udjela kojeg je vlasnik u društvu koje isplaćuje dividende sa sjedištem u trećoj državi, pozvati na tu odredbu kako bi dovelo u pitanje zakonitost takvog propisa (gore navedene presude Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 99., i od 28. veljače 2013., Beker, C-168/11, t. 30.).

19 Takvi razlozi primjenjivi su u pogledu nacionalnog propisa, poput ovoga u glavnom postupku, koji se odnosi na porezni tretman kamata koje je isplatilo rezidentno društvo društvu zajmodavcu sa sjedištem u trećoj državi s kojim održava posebne odnose. Naime, takav propis ne bi potpadao ni pod članak 43. UEZ-a ni pod članak 56. UEZ-a ako se odnosi samo na situacije u kojima je takvo društvo zajmodavac vlasnik udjela u rezidentnom društvu zajmoprimcu, što mu omogućuje vršenje određenog utjecaja na potonje.

20 Što se tiče propisa o kojem je riječ u glavnom postupku, kao što to navode Itelcar i Europska komisija, pojam „posebnih odnosa”, kako je definiran u članku 58. stavku 4. CIRC-a, ne odnosi se samo na situacije u kojima društvo zajmodavac iz treće zemlje vrši određeni utjecaj, u smislu gore navedene sudske prakse Suda, na rezidentno društvo zajmoprimca na temelju svojeg udjela u njegovu kapitalu. Konkretno, situacije nabrojane u navedenom stavku 4. točki (g), koje se odnose na poslovne, financijske, profesionalne ili pravne odnose između društava o kojima je riječ, ne pretpostavljaju nužno vlasnički udio društva zajmodavca u kapitalu društva zajmoprimca.

21 Portugalska vlada na raspravi je, kao odgovor na pitanje Suda, međutim navela da se navedeni propis odnosi samo na situacije u kojima je društvo zajmodavac izravno ili neizravno vlasnik udjela u kapitalu društva zajmoprimca.

22 Stoga, ako je primjena propisa o kojem je riječ u glavnom postupku i ograničena na situacije koje se odnose na odnose između društva zajmoprimca i društva zajmodavca koji ima najmanje 10 % udjela u kapitalu ili pravu glasa u prvom društvu, ili među društvima u kojima isti dioničari imaju takav udio, kao što je navedeno u članku 58. stavku 4. točkama (a) i (b) CIRC-a, treba zaključiti da takav udio ne znači nužno da dioničar tog udjela vrši određeni utjecaj na odluke društva kojeg je dioničar (vidjeti u tom smislu presude od 13. travnja 2000., Baars, C-251/98, Zb., str. I-2787, t. 20., i od 12. prosinca 2006., Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb., str. I-11753., t. 58.).

23 Iz toga proizlazi da se rezidentno društvo, bez obzira na to što društvo zajmodavac iz treće zemlje ima udio u njegovu kapitalu, i bez obzira na veličinu udjela, može pozvati na odredbe Ugovora koje se odnose na slobodno kretanje kapitala kako bi dovelo u pitanje zakonitost takvog nacionalnog propisa (vidjeti po analogiji gore navedenu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 104.).

24 Uostalom, u ovom slučaju ne postoji rizik u tumačenju navedenih odredaba u pogledu odnosa s trećim zemljama da društva zajmodavci sa sjedištima u tim trećim zemljama, koja ne ulaze u okvir teritorijalnog područja primjene slobode poslovnog nastana, mogu imati koristi od te slobode. Naime, suprotno onome što je tvrdila portugalska vlada na raspravi, nacionalni propis poput onoga u glavnom postupku ne odnosi se na uvjete pristupa na tržište takvih društava u državi članici o kojoj je riječ, već samo na porezni tretman kamata koje su posljedica prezaduženosti rezidentnog društva prema društvu treće zemlje s kojim ima posebne odnose u smislu članka 58. stavka 4. CIRC-a (vidjeti po analogiji gore navedenu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 100.).

25 Iz toga proizlazi da se propis poput onoga u glavnom postupku mora ispitati isključivo s obzirom na slobodno kretanje kapitala iz članka 56. UEZ-a.

Postojanje ograničenja i mogućih opravdanja

26 Treba podsjetiti da na temelju ustaljene sudske prakse, iako neposredni porezi potpadaju pod nadležnost država članica, potonje moraju ipak provoditi tu nadležnost u skladu s pravom Unije (presuda od 10. svibnja 2012., Santander Asset Management SGIIC i dr., C-338/11 do C-347/11, t. 14. i navedena sudska praksa).

27 Iz ustaljene sudske prakse također proizlazi da mjere koje su zabranjene člankom 56. stavkom 1. UEZ-a, kao ograničenja kretanja kapitala, uključuju i one koje su takve naravi da odvraćaju nerezidente od ulaganja u državu članicu ili da odvraćaju rezidente navedene države članice od ulaganja u druge države (presuda od 25. veljače 2007., Festersen, C-370/05, Zb., str. I-1129., t. 24., i gore navedena presuda Santander Asset Management SGIIC i dr., t. 15.).

28 U ovom slučaju iz članka 61. stavka 1. CIRC-a proizlazi da, kada se smatra da je rezidentno društvo prezaduženo u smislu članka 61. stavka 3. u odnosu na društvo sa sjedištem u trećoj zemlji s kojim ima posebne odnose u smislu članka 58. stavka 4. CIRC-a, kamate plaćene na dio koji se smatra prezaduženjem ne mogu se koristiti kao porezna olakšica radi utvrđenja visine oporezive dobiti tog rezidentnog društva.

29 S druge strane iz članka 61. stavka 1. CIRC-a također proizlazi da je odbijanje tih kamata dopušteno kada je društvo zajmodavac rezident na portugalskom području ili u drugoj državi članici.

30 Kao što to navodi portugalska vlada, u slučaju da Sud smatra da situacija iz glavnog postupka potpada pod slobodno kretanje kapitala, takva situacija podrazumijeva manje povoljan porezni tretman rezidentnog društva koje sklapa ugovor o zajmu koji prelazi određenu razinu zaduživanja prema društvu sa sjedištem u trećoj zemlji nego rezidentnog društva koje ugovara takvo zaduživanje prema društvu rezidentnom na nacionalnom području ili u drugoj državi članici.

31 Takvo nepovoljnije postupanje može odvratiti rezidentno društvo od prezaduživanja u odnosu na društvo sa sjedištem u trećoj zemlji s kojom ima posebne odnose u smislu predmetnog propisa. Posljedično, to predstavlja ograničenje slobodnog kretanja kapitala, koje je u načelu zabranjeno člankom 56. UEZ-a.

32 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, takvo ograničenje može se opravdati ako postoji važan razlog u općem interesu. U tom slučaju ono mora biti i prikladno za jamčenje ostvarenja predmetnog cilja i ne prelaziti ono što je nužno za ostvarenje tog cilja (vidjeti gore navedenu presudu od 13. studenoga 2012., Test Claimants in the FII Group Litigation, t. 55. i navedenu sudsku praksu).

33 Portugalska vlada tvrdi da je svrha predmetnog propisa suzbijanje prijevara i utaje poreza sprečavajući praksu „potkapitalizacije" koja se sastoji od toga da se smanjuje porezna osnovica društava u Portugalu na način da se plaćaju kamate koje se ne mogu koristiti kao porezna olakšica umjesto dobiti koja se ne može tako koristiti. Svrha te prakse je samovoljan prijenos oporezive dobiti iz te države članice prema trećoj zemlji s posljedicom da se dobit društva ne oporezuje u državi u kojoj je ostvarena.

34 U tom pogledu, treba podsjetiti da se prema ustaljenoj sudskoj praksi nacionalna mjera koja ograničava slobodu kretanja kapitala može opravdati ako se odnosi isključivo na potpuno umjetne konstrukte bez gospodarske osnove, čiji je jedini cilj izbjeći plaćanje poreza na dobit koji se normalno plaća od dobiti ostvarene djelatnostima koje se vrše na nacionalnom području (vidjeti u tom smislu presude od 13. ožujka 2007., Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb., str. I-2107., t. 72. i 74., i od 17. rujna 2009., Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb., str. I-8591., t. 89.).

35 Predmetni propis, time što predviđa da se određene kamate koje rezidentno društvo plaća društvu sa sjedištem u trećoj zemlji s kojim ima posebne odnose ne mogu koristiti kao porezna olakšica radi utvrđenja visine oporezive dobiti tog rezidentnog društva, takve je naravi da sprečava prakse kojima je jedini cilj izbjeći plaćanje poreza na dobit koji se normalno plaća od dobiti ostvarene djelatnostima koje se vrše na nacionalnom području. Iz toga proizlazi da takav propis može ostvariti cilj borbe protiv prijevare i utaje poreza (vidjeti po analogiji gore navedenu presudu Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, t. 77.).

36 Ipak treba provjeriti ne prelazi li taj propis ono što je nužno za postizanje tog cilja.

37 U tom pogledu, iz ustaljene sudske prakse proizlazi da se može smatrati da je propis koji ne prelazi ono što je nužno za sprečavanje prijevare i utaje poreza onaj koji je utemeljen na ispitivanju objektivnih i provjerljivih elemenata kako bi se utvrdilo ima li transakcija značaj potpuno umjetnog konstrukta koji je nastao samo zbog poreznih razloga i koji, u svakom slučaju u kojem se ne može isključiti postojanje takvog konstrukta, omogućuje poreznom obvezniku, a da ga se ne dovodi do pretjeranih upravnih

ograničenja, da podnese elemente vezane uz moguće komercijalne razloge za sklapanje te transakcije (vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, t. 82., i presudu od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, t. 50.).

38 Štoviše, Sud je već presudio da ako predmetna transakcija prelazi ono što bi društva o kojima je riječ ugovorila u uvjetima potpuno slobodnog tržišnog natjecanja, korektivna porezna mjera, kako se ne bi smatrala neproporcionalnom, mora se ograničiti na dio koji prelazi ono što bi bilo ugovoreno u takvim okolnostima (vidjeti u tom smislu gore navedene presude Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, t. 83., i SIAT, t. 52.).

39 U ovom slučaju točno je, s jedne strane, da članak 61. stavak 6. CIRC-a predviđa da, osim u slučaju dugovanja subjektu koji je rezident države, područja ili regije sa znatno povoljnijim poreznim sustavom, rezidentno društvo koje je sklopilo ugovor o zajmu koji se smatra prezaduživanjem s društvom iz treće zemlje s kojim ima posebne odnose može dokazati da je moglo ostvariti jednaku razinu zaduživanja, pod sličnim uvjetima, s nezavisnim subjektom. S druge strane, u skladu s člankom 61. stavkom 1. CIRC-a, kao porezna olakšica mogu se odbiti jedino kamate koje se odnose na dio te zaduženosti koji se smatra pretjeranim.

40 Međutim propis poput onoga u glavnom postupku nadilazi ono što je nužno za postizanje svojeg cilja.

41 Naime, kao što to proizlazi iz točke 20. ove presude, pojam „posebnih odnosa" kako je definiran u članku 58. stavku 4. CIRC-a, uključuje situacije koje ne podrazumijevaju nužno sudjelovanje društva zajmodavca iz treće zemlje u kapitalu rezidentnog društva zajmoprimca. Ako nema tog sudjelovanja, iz načina izračunavanja prezaduživanja iz članka 61. stavka 3. CIRC-a proizlazi da se postojeći dugovi između tih dvaju društava trebaju smatrati prezaduživanjem.

42 Treba zaključiti da u okolnostima opisanima u prethodnoj točki predmetni propis utječe i na ponašanja u gospodarskoj stvarnosti koja se ne mogu osporavati. Navedeni propis time što pretpostavlja da u tim okolnostima dolazi do smanjenja porezne osnovice poreza na dobit društva, koji plaća rezidentno društvo zajmoprimac, nadilazi ono što je nužno za postizanje svojeg cilja.

43 Osim toga, budući da se sukladno navodima portugalske vlade sažetima u točki 21. ove presude predmetni propis primjenjuje samo na situacije u kojima je društvo zajmodavac izravno ili neizravno vlasnik udjela u kapitalu društva zajmoprimca, tako da ne dođe do okolnosti navedene u točki 41. ove presude, ipak takvo ograničenje područja primjene tog propisa ne proizlazi iz njegova teksta, koji naprotiv navodi da se on odnosi i na posebne odnose u kojima nema takvog sudjelovanja.

44 U takvim okolnostima, navedeni propis ne omogućava da se unaprijed i dovoljno precizno utvrdi njegovo područje primjene. Posljedično, on ne zadovoljava zahtjeve pravne sigurnosti sukladno kojima pravna pravila moraju biti jasna, precizna i predvidiva u svojim učincima, osobito kada mogu imati nepovoljne posljedice na pojedince i društva. Stoga se pravilo koje ne zadovoljava zahtjeve načela pravne sigurnosti ne može smatrati proporcionalnim ciljevima koje se želi postići (vidjeti gore navedenu presudu SIAT, t. 58. i 59.).

45 S obzirom na prethodna razmatranja, na postavljeno pitanje treba odgovoriti da članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da ne dopušta da propis države članice koji, radi utvrđenja visine oporezive dobiti, ne dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove kamata koje je društvo rezident koje se smatra prezaduženim isplatilo društvu zajmodavcu sa sjedištem u trećoj državi s kojim ima posebne odnose, ali dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove tih kamata koje je društvu zajmodavcu rezidentu platilo društvo zajmoprimac s kojim ima takve odnose, kada se prema propisu, u slučaju da društvo zajmodavac sa sjedištem u trećoj državi ne sudjeluje u kapitalu društva zajmoprimca rezidenta, zaduženje potonjeg društva smatra postupkom izbjegavanja uobičajeno dugovanog poreza ili kada navedeni propis ne dopušta da se prethodno i s dovoljnim stupnjem preciznosti utvrdi područje njegove primjene.

Troškovi

46 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 navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

Članak 56. UEZ-a treba tumačiti na način da ne dopušta da propis države članice koji, radi utvrđenja visine oporezive dobiti, ne dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove kamata koje je društvo rezident koje se smatra prezaduženim isplatilo društvu zajmodavcu sa sjedištem u trećoj državi s kojim ima posebne odnose, ali dopušta smanjenje porezne osnovice s osnove tih kamata koje je društvu zajmodavcu rezidentu platilo društvo zajmoprimac s kojim ima takve odnose, kada se prema propisu, u slučaju da društvo zajmodavac sa sjedištem u trećoj državi ne sudjeluje u kapitalu društva zajmoprimca rezidenta, zaduženje potonjeg društva smatra postupkom izbjegavanja uobičajeno dugovanog poreza ili kada navedeni propis ne dopušta da se prethodno i s dovoljnim stupnjem preciznosti utvrdi područje njegove primjene.

Potpisi