

**Predmet C-431/21****Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.  
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

15. srpnja 2021.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Finanzgericht Bremen (Njemačka)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

7. srpnja 2021.

**Tužitelj:**

X GmbH &amp; Co. KG

**Tuženik:**

Finanzamt Bremen

**Predmet glavnog postupka**

Porezno pravo – Transakcije s međunarodnim obilježjima – Obveza izrade evidencija o vrsti i sadržaju poslovnih odnosa s bliskim suradnicima – Nepristrana transakcija – Sankcije u slučaju nepodnošenja ili neupotrebljivosti evidencija

**Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku**

Tumačenje prava Unije, članak 267. UFEU-a

**Prethodno pitanje**

Treba li članak 43. UEZ-a i članak 49. UFEU-a kojima se jamči sloboda poslovnog nastana (odnosno članak 49. UEZ-a i članak 56. UFEU-a kojima se jamči sloboda pružanja usluga) tumačiti na način da im se protivi nacionalno pravilo u skladu s kojim porezni obveznik u slučajevima koji se odnose na transakcije s međunarodnim obilježjima treba voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s bliskim suradnicima koje također obuhvaćaju

gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s bliskim suradnicima u skladu s načelom nepristrane transakcije, te u skladu s tim nacionalnim pravilom, ako porezni obveznik ne dostavi predmetne evidencije na zahtjev porezne uprave ili ako su dostavljene evidencije u biti neupotrebljive, ne treba samo pretpostaviti da je njegov prihod podložan oporezivanju u tuzemstvu, za čije utvrđivanje služe evidencije, veći od prihoda koji je on prijavio i, ako u takvim slučajevima porezna uprava mora izvršiti procjenu, a takav se prihod može odrediti samo u određenim okvirima, među ostalim samo na temelju raspona cijena, taj se okvir može u potpunosti primijeniti na štetu poreznog obveznika, nego je, osim toga, potrebno utvrditi dodatni porez koji ne smije biti manji od 5 posto i ne veći od 10 posto utvrđenog iznosa dodatnih prihoda, ali ne manji od 5000 eura, a u slučaju kašnjenja u podnošenju upotrebljivih evidencija do 1 000 000 eura, ali najmanje 100 eura za svaki dan prekoračenja roka, pri čemu od utvrđivanja dodatnog poreza treba odustati samo ako se nepoštovanje obveza vođenja evidencija čini opravdanim ili je pogreška samo neznatna?

### **Navedene odredbe prava Unije**

Članci 49. i 56. UFEU-a

### **Navedene nacionalne odredbe**

Članak 90. stavak 3. Abgabenordnung (Porezni zakonik, u daljnjem tekstu: AO) u verziji od 29. srpnja 2009. Njime se među ostalim predviđa da porezni obveznik u slučajevima koji se odnose na transakcije s međunarodnim obilježjima treba voditi evidencije o vrsti i sadržaju svojih poslovnih odnosa s bliskim suradnicima u smislu članka 1. stavka 2. Außensteuergesetz (Zakon o oporezivanju inozemnih transakcija, u daljnjem tekstu: AStG). Obveza vođenja evidencija također obuhvaća gospodarsku i pravnu osnovu za dogovor o cijenama i drugim poslovnim uvjetima s bliskim suradnicima u skladu s načelom nepristrane transakcije.

Članak 162. stavak 3. AO-a u verziji od 14. kolovoza 2007. U njemu se među ostalim navodi: „Ako porezni obveznik povrijedi svoje obveze suradnje predviđene člankom 90. stavkom 3. tako što propusti dostaviti evidencije ili ako su dostavi evidencije koje su u biti neupotrebljive ili ako se utvrdi da porezni obveznik nije pravodobno izradio evidencije u smislu članka 90. stavka 3. treće rečenice, valja pretpostaviti da je njegov prihod oporeziv u tuzemstvu, za čije utvrđivanje služe evidencije u smislu članka 90. stavka 3., veći od prihoda koji je prijavio. Ako u takvim slučajevima porezno tijelo mora izvršiti procjenu i ako se ti prihodi mogu utvrditi samo u određenim okvirima, među ostalim samo na temelju raspona cijena, taj se okvir može u potpunosti primijeniti na štetu poreznog obveznika.”

Članak 162. stavak 4. AO-a u verziji od 13. prosinca 2006. U njemu se utvrđuje da porezna uprava među ostalim može utvrditi dodatni porez od 5000 eura ako

porezni obveznik ne dostavi evidenciju u smislu članka 90. stavka 3. ili ako su dostavljene evidencije u biti neupotrebljive.

Članak 1. stavak 2. AStG-a u verziji od 14. kolovoza 2007. U njemu se navodi: „Osoba je bliska poreznom obvezniku ako:

1. izravno ili neizravno drži barem četvrtinu udjela u vlasništvu poreznog obveznika (značajan udio) ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na poreznog obveznika ili, obrnuto, kada porezni obveznik ima značajan udio u kapitalu te osobe ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na nju, ili
2. treća osoba ima značajan udio u kapitalu te osobe ili poreznog obveznika, ili može izravno ili neizravno izvršavati prevladavajući utjecaj na jednog i drugog, ili
3. osoba ili porezni obveznik može, u okviru pregovora o uvjetima poslovnog odnosa, izvršavati na poreznog obveznika ili osobu utjecaj čiji je izvor izvan tog poslovnog odnosa, ili kada jedan od njih ima vlastiti interes za ostvarivanje prihoda od drugoga.”

#### **Kratak prikaz činjeničnog stanja i postupka**

- 1 Tužitelj je komanditno društvo sa sjedištem u Njemačkoj. Predmet njegova poslovanja bilo je držanje udjela i upravljanje njima, osobito u trgovačkim društvima sa sjedištem u Njemačkoj, te pružanje usluga povezanim društvima i trećim stranama. Držao je 100 % udjela u društvu kćeri koje je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Njemačkoj, a koje je pak držalo 100 % udjela u četiri druga društva s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Njemačkoj (ovisna društva).
- 2 Tužiteljev komplementar s ovlaštenjem za zastupanje bilo je društvo s ograničenom odgovornošću sa sjedištem u Njemačkoj. Jedini tužiteljev komanditor bilo je društvo (B.V.) sa sjedištem u Nizozemskoj. Njegov jedini imatelj udjela bilo je društvo Y N.V. koje je također imalo sjedište u Nizozemskoj. Društvo Y N.V. tako je udjelom u kapitalu tužiteljeva komanditora posredno držalo 100 % poslovnih udjela u društvu tužitelju. Društvo s ograničenom odgovornošću u svojstvu komplementara pripojeno je tužitelju 2013.
- 3 Društvo Y N.V. pružalo je na temelju ugovora o vođenju poslova usluge tužitelju. U tu su svrhu zaposlene različite osobe koje su radile u društvu Y N.V. ili u drugim društvima članovima grupe u svojstvu izvršnih direktora ili na drugim funkcijama.
- 4 U skladu s ugovoru o vođenju poslova, naknada se trebala temeljiti na stvarnim nastalim troškovima i izdacima. Trebala je obuhvaćati izravne i neizravne troškove. Među ostalim je trebalo nadoknaditi troškove plaća koji su nastali. Međutim, troškovi nastali u interesu društva Y N.V. (*shareholder's costs*) nisu se

trebali obračunati. Društvo Y N.V. bilo je dužno u potpunosti evidentirati i dokumentirati troškove i izdatke za koje se može tražiti naknada. Na kraju kalendarske godine društvo Y N.V. trebalo je dostaviti završni obračun koji je trebao biti dovoljno detaljan da tužitelj može izvršiti daljnje fakturiranje povezanim društvima. Međutim, društvo Y N.V. nije tužitelju dostavilo detaljne godišnje obračune pruženih usluga i nastalih troškova.

- 5 Na temelju naloga za porezni nadzor od 17. siječnja 2012. kod tužitelja je proveden porezni nadzor za razdoblje od 2007. do 2010. Predmet nadzora među ostalim su bile takozvane naknade za upravljanje koje je tužitelj isplatio društvu Y N.V. Na početku poreznog nadzora tužitelj je obaviješten da će, među ostalim, u središtu nadzora biti transferne cijene, odnosno inozemna činjenična dokumentacija.
- 6 Tijekom nadzora tužitelj je dostavio različitu dokumentaciju kao dokaz o troškovima koji su tužitelju nastali i koji su bili naplativi na temelju vođenja poslova društva Y N.V. U okviru poreznog nadzora u nekoliko je navrata zatražena dokumentacija. Predmet ispitivanja poreznog nadzora i dokumentacije koju je podnio tužitelj bili su među ostalim moguće dvostruko uzimanje u obzir pojedinih stavki troškova, uključivanje *shareholder's costs* i utvrđivanje troškova zaposlenika koji su se uzeli u obzir. U pogledu troškova zaposlenika poreznim nadzorom posebno su ispitani broj odrađenih sati, utvrđivanje satnica i primjerenost satnica. U okviru poreznog nadzora tužitelju je u nekoliko navrata upućena kritika zbog nedostatka dokumentacije o primjerenosti. Takva je dokumentacija neophodan dio dokumentacije u skladu s člankom 90. stavkom 3. AO-a.
- 7 Tužitelj i tuženik postigli su 17. ožujka 2016., uz sudjelovanje društva Y N.V., stvarni dogovor za razdoblje poreznog nadzora, kojim su zaključili da iznose naknada za upravljanje evidentirane kao operativne troškove od 2007. do 2010. u iznosu od 400.000,00 eura godišnje (ukupno 1,6 milijuna eura) tužitelj neće smatrati primjerenima.
- 8 U izvješću poreznog nadzora od 10. lipnja 2016. navodi se da činjenična dokumentacija i dokumentacija o primjerenosti koju je podnio tužitelj nisu dovele do razjašnjavanja činjenica u dovoljnom opsegu. Stoga je postignut stvarni dogovor. Dostavljena dokumentacija nije bila upotrebljiva. U skladu s člankom 162. stavcima 3. i 4. AO-a trebalo je utvrditi dodatni porez od najmanje 5 % viška prihoda godišnje, odnosno u iznosu od 20.000,00 eura godišnje. Slijedom toga, tuženik je odlukom od 8. studenoga 2016. tužitelju odredio dodatni porez u skladu s člankom 162. stavkom 4. AO-a u iznosu od 20 000 eura za porezna razdoblja 2007., 2008., 2009. i 2010., u ukupnom iznosu od 80 000 eura.
- 9 Tužitelj je protiv tog utvrđenja podnio prigovor koji je odbijen kao neosnovan. Nakon toga tužitelj je podnio tužbu sudu koji je uputio zahtjev.

### **Glavni argumenti stranaka u glavnom postupku**

- 10 Tužitelj smatra da dostavljena evidencija ispunjava zakonske zahtjeve. Tuženik pretjeruje u zahtjevima za evidencijama koje je potrebno podnijeti. Evidencije bi se mogle smatrati u biti neupotrebljivima samo ako bi nedostaci bili toliko značajni da bi podnošenje nepotpunih evidencija bilo isto kao nepodnošenje nikakve evidencije. Međutim, tuženik je temeljito pregledao evidencije koje je podnio tužitelj, što ide u korist njihovoj upotrebljivosti.
- 11 Osobito članak 162. stavak 4. AO-a predstavlja povredu prava Unije jer se njime neopravdano diskriminira prekogranična poslovna aktivnost. Članak 162. stavak 4. AO-a primjenjuje se samo na porezne obveznike koji imaju poslovne odnose s bliskim suradnicima u inozemstvu. Time se ograničava sloboda poslovnog nastana zajamčena pravom Unije. Za takvo zadiranje nema opravdanja. Među ostalim nije potrebno određivati dodatni porez koji se primjenjuje isključivo na prekogranične poslovne odnose.
- 12 Tuženik utvrđivanje dodatnog poreza opravdava ponajprije argumentom da dostavljene evidencije u biti nisu upotrebljive jer tužitelj nije dostavio nikakvu dokumentaciju o prikladnosti iz koje proizlazi nastojanje da se postigne nepristran sporazum. Osim toga, iz informacija koje je dostavila nizozemska porezna uprava proizlazi da se u društvu Y N.V. nije vodila evidencija sati u svrhu izrade obračuna s tužiteljem. To je izravno za posljedicu imalo neupotrebljivost dostavljenih evidencija. Čak i ako bi se pretpostavilo da su dostavljene evidencije bile upotrebljive, u svakom su slučaju dostavljene sa zakašnjenjem, čime bi se također mogao opravdati dodatni porez. Ne može se zaključiti da je došlo do povrede prava Unije.

### **Kratak prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku**

- 13 Sud koji je uputio zahtjev dvoji o usklađenosti članka 162. stavka 4. AO-a s člankom 49. odnosno člankom 56. UFEU-a. Prije svega smatra da su odredbe o slobodi poslovnog nastana primjenjive. Međutim, ako se primjenjuju odredbe o slobodi pružanja usluga, sud koji je uputio zahtjev smatra da bi se u tom kontekstu postavila ista pitanja.
- 14 Člankom 90. stavkom 3. AO-a propisuju se posebni zahtjevi za vođenje evidencija u pogledu prekograničnih poslovnih odnosa s bliskim suradnicima. Člankom 90. stavkom 3. AO-a propisuje se utvrđivanje dodatnog poreza ako porezni obveznik ne dostavi evidencije na zahtjev ili ih dostavi sa zakašnjenjem ili ako su dostavljene evidencije u biti neupotrebljive.
- 15 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, ti propisi predstavljaju ograničenje slobode poslovnog nastana jer tuzemni porezni obveznik koji ima poslovne odnose s bliskim suradnicima čije se sjedište nalazi u drugoj državi članici podliježe posebnim zahtjevima u pogledu vođenja evidencija, a nepodnošenje zatraženih evidencija dovodi do sankcija u obliku dodatnog poreza, dok ti posebni

zahtjevi za vođenje evidencija i utvrđivanje takvog dodatnog poreza nisu predviđeni za porezne obveznike koji imaju poslovne odnose s tuzemnim bliskim suradnicima.

- 16 Zahtjev u pogledu posebnog vođenja evidencija i prijetnja negativnim posljedicama u slučaju neispunjavanja zahtjeva u pogledu vođenja evidencija može ograničavati slobodu poslovnog nastana. Naime, osobe iz drugih država članica mogu odustati od osnivanja društava kćeri u Njemačkoj ili od poslovnih odnosa s njima kako bi spriječile to da tim društvima kćerima nastanu troškovi i izdaci zbog izrade posebnih evidencija i kako bi izbjegle rizik od utvrđivanja dodatnog poreza na teret društva kćeri u slučaju neispunjavanja zahtjeva u pogledu vođenja evidencija (vidjeti presudu od 21. siječnja 2010., SGI, C-311/08, EU:C:2010:26).
- 17 Prema stajalištu suda koji je uputio zahtjev, u pogledu opravdanja za ograničavanje slobode poslovnog nastana cilj među ostalim može biti sprječavanje izbjegavanja poreza i očuvanje uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica. U svrhu sprječavanja izbjegavanja poreza mogu se opravdati i mjere koje imaju za cilj osigurati učinkovitost poreznog nadzora.
- 18 Nacionalni propis kojim se nastoji spriječiti da dobit ostvarena u dotičnoj državi članici bude transakcijama koje nisu izvršene pod tržišnim uvjetima iznesena izvan porezne jurisdikcije te države članice a da nije oporezovana u načelu može jamčiti očuvanje raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica (vidjeti presudu od 31. svibnja 2018., Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366).
- 19 Cilj članka 90. stavka 3. i članka 162. stavka 4. AO-a jest spriječiti prijenos dobiti između povezanih društava iz tuzemstva u druge države članice na temelju zakona o trgovačkim društvima. Na temelju evidencija koje je potrebno voditi u skladu s člankom 90. stavkom 3. AO-a, poreznoj upravi treba omogućiti provjeru usklađenosti s načelima nepristranosti, a time i pravilnog obračuna dobiti. Prijetnjom dodatnog poreza želi se povećati spremnost poreznih obveznika na ispunjavanje zahtjeva u pogledu vođenja evidencija.
- 20 Tim se propisima stoga načelno nastoje postići legitimni ciljevi. Čine se i primjerenima za postizanje tih ciljeva. Međutim, postavlja se pitanje jesu li ti propisi potrebni za postizanje zadanog cilja. Čak i pod pretpostavkom da se članak 90. stavak 3. AO-a treba ocijeniti u skladu s pravom Unije (kao što je to Bundesfinanzhof učinio u odluci iz 2013.), prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev barem se usklađenost članka 162. stavka 4. AO-a s pravom Unije čini dvojbenom sa stajališta nužnosti jer ta odredba nadilazi ono što je potrebno za postizanje legitimne svrhe.
- 21 Točno je da bi obveza vođenja evidencija u skladu s člankom članku 90. stavku 3. AO-a bila uvelike bespredmetna kad zakonodavac ne bi primjenjivao negativne posljedice na poreznog obveznika zbog njezina neispunjavanja. Međutim, to ne znači da bi svako sankcioniranje zbog povrede obveze bilo opravdano. Pozivajući

se na presudu od 21. siječnja 2010., SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), sud koji je uputio zahtjev ističe da je propis neophodan za postizanje cilja samo ako je ograničen na ispravljanje aranžmana koji nisu u skladu s nepristranom transakcijom.

- 22 Također treba napomenuti da se, osim pravila o dodatnom porezu u skladu s člankom 90. stavkom 4. AO-a, njemačkim pravom predviđa dodatna sankcija ako porezni obveznik povrijedi obveze suradnje. U skladu s tom odredbom valja pretpostaviti da je prihod oporeziv u tuzemstvu, za čije utvrđivanje služe evidencije u smislu članka 90. stavka 3. AO-a, veći od prihoda koji je porezni obveznik prijavio. Nadalje, prilikom provedbe procjene prihoda koji se mogu utvrditi samo u određenom okviru, među ostalim samo na temelju raspona cijena, porezno tijelo taj okvir može u potpunosti primijeniti na štetu poreznog obveznika.
- 23 Tim se pravilom već povezuju dalekosežne porezne posljedice s neispunjavanjem obveza u pogledu vođenja evidencija u skladu s člankom 90. stavkom 3. AO-a te se čini sigurnim da se mogući aranžmani koji nisu u skladu s nepristranom transakcijom ispravljaju i da porezni obveznik ne ostvaruje nikakvu poreznu prednost povredom svoje obveze. Suprotno tomu, (dodatno) utvrđivanje dodatnog poreza u skladu s člankom 162. stavkom 4. AO-a ne pridonosi dodatno što je moguće pravilnijem utvrđivanju poreza kojim se uzima u obzir nepristrana transakcija. Naprotiv, navedeno predstavlja zasebnu sankciju za povredu obveze suradnje u skladu s člankom 90. stavkom 3. AO-a.
- 24 Dvojbe u pogledu neophodnosti uređivanja dodatnog poreza pojačavaju se propisima o utvrđivanju iznosa dodatnog poreza. Tako je iznos dodatnog poreza povezan s utvrđenim iznosom dodatnih prihoda i stoga nije izravno ovisan o stvarnom poreznom učinku utvrđivanja. Osim toga, ako su uvjeti ispunjeni, dodatni porez također se utvrđuje u iznosu od 5000 eura ako se naposljetku ne može utvrditi iznos dodatnih prihoda. Uostalom, iako je dodatni porez ograničen na najviše 10 posto utvrđenog iznosa dodatnih prihoda, za njega nije određen apsolutni maksimalni iznos, osim u slučaju kašnjenja u podnošenju evidencija.
- 25 Budući da se prema stajalištu suda koji je uputio zahtjev opravdanost čini dvojbenom, Sudu se upućuje navedeno prethodno pitanje.