

Predmet C-433/21**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

16. srpnja 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

8. srpnja 2021.

Žalitelj:

Agenzia delle entrate

Druga stranka u žalbenom postupku i protužalitelj:

Contship Italia SpA

Predmet glavnog postupka

Žalba podnesena Corteu suprema di cassazione (Vrhovni kasacijski sud, Italija) protiv presude koju je Commissione tributaria regionale della Liguria (Okružni porezni sud za Liguriju, Italija) donio u pogledu primjenjivosti propisa o fiktivnim društvima iz članka 30. Leggea n. 724 (Zakon br. 724) iz 1994., u verziji koja je bila na snazi u referentnom poreznom razdoblju (2005.).

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Usklađenost talijanskog propisa o fiktivnim društvima, u verziji koja se primjenjuje na referentno porezno razdoblje, s člancima 18. i 49. UFEU-a.

Prethodno pitanje

Protivi li se člancima 18. (bivši članak 12. UEZ-a) i 49. (bivši članak 43. UEZ-a) UFEU-a nacionalno zakonodavstvo koje, poput članka 30. stavka 1. točke 5. Zakona br. 724 od 23. prosinca 1994. u verziji primjenjivoj *ratione temporis* koja

je prethodila izmjenama uvedenim Leggeom n. 296 (Zakon br. 296) od 27. prosinca 2006., isključuje iz poreznog sustava protiv izbjegavanja poreza od strane neoperativnih društava – i koji se temelji na utvrđivanju minimalnih standarda u pogledu prihoda i dobiti povezanih s vrijednošću određene poslovne imovine, čije je neispunjenje važan pokazatelj neoperativnosti društva i dovodi do utvrđivanja oporezive dobiti na temelju presumpcije – samo društva i subjekte čijim se vrijednosnim papirima trguje na talijanskim uređenim tržištima, a ne i društva i subjekte čijim se vrijednosnim papirima trguje na inozemnim uređenim tržištima, kao i društva koja upravljaju tim društvima i subjektima uvrštenima na burzu ili društva kojima upravljaju, čak i neizravno, ta društva i subjekti uvršteni na burzu?

Navedene odredbe prava Unije

Članci 18. i 49. UFEU-a i relevantna sudska praksa Suda.

Člankom 18. UFEU-a utvrđuje se načelo nediskriminacije koje u području poreza pretpostavlja da države članice imaju obvezu poštovanja „nacionalnog tretmana” u odnosu na osobe koje koriste temeljne slobode priznate Ugovorom (presuda Suda od 12. prosinca 2002., *De Groot*, C-385/00 EU:C:2002:750, t. 94.). Pravna pravila u pogledu jednakog postupanja ne zabranjuju samo očitu diskriminaciju na temelju sjedišta društava nego i sve oblike prikrivene diskriminacije koji se temelje na drugim kriterijima (presude Suda od 5. veljače 2014., *Hervis Sport*, C-385/12, EU:C:2014:47, t. 30. i od 14. veljače 1995., *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, t. 26.).

Člankom 49. UFEU-a utvrđuje se načelo slobode poslovnog nastana. Odredbe UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana zabranjuju da država članica podrijetla onemogućuje ili otežava svojim državljanima ili društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima uspostavljanje poslovnog nastana (presude Suda od 16. travnja 2015., *Komisija/Njemačka*, C-591/13, EU:C:2015:230, t. 56. i od 26. svibnja 2011., *Komisija/Danska*, C-261/11, EU:C:2013:480, t. 26. i 27.). Subjekti na koje se primjenjuje sloboda poslovnog nastana mogu u potpunosti obavljati djelatnosti iz članka 43. UFEU-a u državi koja nije država podrijetla (primarni poslovni nastan) ili mogu obavljati svoje djelatnosti i u državi podrijetla u kojoj su zadržali svoje glavno sjedište i u državi domaćinu posredstvom stalne poslovne jedinice (sekundarni poslovni nastan): vidjeti presudu Suda od 27. rujna 1988., *Daily Mail*, C-81/87, EU:C:1988:456, t. 16. i 17.). Sloboda poslovnog nastana (sekundarni poslovni nastan) može se ostvariti i posjedovanjem udjela u društvu (presude od 6. listopada 2015., C-66/14, *Finanzamt Linz*, EU:C:2015:661, t. 26.; od 12. lipnja 2014., *SCA Group Holding BV*, C-39/13, C-41/13, EU:C:2014:1758, t. 20. i 45., i od 25. veljače 2010., *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, t. 17.), kao i posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presuda od 12. rujna 2006., C-196/04, *Cadbury Schweppes plc*, *Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, EU:C:2006:278, t. 41. i 42.).

Navedene nacionalne odredbe

Leggeom del 2[3] dicembre 1994 n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica (Zakon br. 724 od 23. prosinca 1994. o mjerama za racionalizaciju javnih financija) utvrđuju se pravila protiv izbjegavanja poreza u pogledu neoperativnih društava. Konkretno:

Člankom 30. stavkom 1. tog zakona, u verziji koja se primjenjuje na ovaj slučaj, utvrđivalo se sljedeće: „[o]sim ako se ne dokaže suprotno, smatra se da dionička društva, komanditna dionička društva, društva s ograničenom odgovornošću, javna trgovačka društva i komanditna društva, kao i nerezidentna društva i subjekti bilo koje vrste koji imaju stalnu poslovnu jedinicu na području države, nisu operativni ako je ukupan iznos prihoda, povećanja salda i dobiti, osim onih izvanrednih, koji proizlaze iz računa dobiti i gubitka, kada se to zahtijeva, manji [od utvrđenih pragova]”.

Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se navedenim člankom 30. uređuju „fiktivna društva”, koja se nazivaju i „neoperativnim društvima”: riječ je o društvima koja ne obavljaju stvarnu poduzetničku djelatnost, s obzirom na to da su osnovana s ciljem izbjegavanja poreznih obveza. Pravnim pravilom propisuje se „provjera operativnosti” za utvrđivanje fiktivnog društva, koja se temelji na određenim parametrima u pogledu minimalne dobiti: ako određeno društvo ne dosegne minimalni prag navedenih parametara, smatra se da je „neoperativno” i stoga se pretpostavlja da njegova oporeziva dobit odgovara iznosu izračunanom na induktivan način, odnosno na temelju presumpcija, neovisno o poslovnim knjigama. „Provjera operativnosti” temelji se na utvrđenju da društva koja obavljaju stvarnu poduzetničku djelatnost kontinuirano dosežu minimalni prag prihoda. Osim toga, člankom 30. stavkom 1. se poreznom obvezniku omogućuje da dostavi dokaz da cilj društva nije izbjegavanje poreza.

Pravno pravilo o kojem je riječ odražava težnju talijanskog prava da ograniči uporabu struktura društava na obavljanje stvarnih poduzetničkih djelatnosti.

Međutim, tim člankom 30. stavkom 1. propisuje se da se određene kategorije poreznih obveznika isključuju iz upravo opisanih propisa.

Konkretno, verzijom članka [30.] [stavka] 1. koja se primjenjuje na porezno razdoblje o kojem je riječ (na 2005., prije nego što je na snagu stupio Zakon br. 296. iz 2006.) propisivalo se isključenje nekoliko kategorija poreznih obveznika, među kojima su „društva i subjekti čijim se vrijednosnim papirima trguje na talijanskim uređenim tržištima”.

U verziji članka 30. stavka 1. koja je trenutačno na snazi i koja proizlazi iz izmjena uvedenih člankom 1. stavkom 109. točkom (d) Legge 27 dicembre 2006 n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge finanziaria 2007) (Zakon br. 296 od 27. prosinca 2006. o donošenju odredbi o godišnjem i višegodišnjem državnom proračunu (Zakon o financijama iz 2007.)), prethodno navedena kategorija društava uvrštenih na burzu proširena je

na „društva i subjekte koji upravljaju društvima i subjektima čijim se vrijednosnim papirima trguje na talijanskim i inozemnim uređenim tržištima, kao i na sama društva i subjekte koji su uvršteni na burzu te društva kojima takva društva i subjekti upravljaju, čak i neizravno”.

Sud koji je uputio zahtjev pojašnjava da se u objema navedenim verzijama članka 30. stavka 1. isključenje društava uvrštenih na burzu (samo na talijanskim uređenim tržištima ili na talijanskim i inozemnim uređenim tržištima) iz sustava fiktivnih društava opravdava činjenicom da su ta društva pod nadzorom javnih tijela čiji je cilj zaštita ulagača i osiguravanje učinkovitosti tržišta.

Kratki prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 U poreznoj godini 2005. društvo Borgo Supermercati s.r.l., kojim je upravljalo društvo uvršteno na njemačku burzu, bilo je jedini imatelj svih poslovnih udjela društva Mika s.r.l. Agenzia delle Entrate (Porezna uprava, Italija) izdala je u odnosu na društvo Borgo Supermercati s.r.l. akt (porezno rješenje) kojim je utvrdila minimalnu oporezivu dobit tog društva u svrhu plaćanja poreza na dobit društava (IRES) u većem iznosu od onoga koji je prijavilo samo društvo Borgo Supermercati s.r.l.
- 2 Društvo Borgo Supermercati s.r.l. podnijelo je tužbu protiv akta Porezne uprave pred Commissione tributaria provinciale di Genova (Općinski porezni sud u Genovi, Italija), koji je nadležni prvostupanjski porezni sud. Tužba je u cijelosti odbijena.
- 3 Društvo Borgo Supermercati s.r.l. pobijalo je prvostupanjsku presudu pred Commissione tributaria regionale della Liguria (Okružni porezni sud za Liguriju), koji je nadležni drugostupanjski porezni sud. Žalba društva Borgo Supermercati s.r.l. djelomično je prihvaćena. U skladu s presudom donesenom u drugostupanjskom postupku, na razmatrano porezno razdoblje primjenjivala se verzija članka 30. koja je prethodila izmjenama uvedenim Zakonom br. 296 iz 2006., čijim su tekstom iz propisa o fiktivnim društvima bila isključena samo društva uvrštena na talijanska tržišta. Međutim, drugostupanjski sud smatrao je da sa stajališta načela razboritosti treba iz primjene sustava fiktivnih društava isključiti i društvo Borgo Supermercati s.r.l. jer je društvo kći društva uvrštenog na njemačku burzu. Isto tako, na temelju načela razboritosti, iznos oporezive dobiti društva tužitelja smanjen je u odnosu na dobit utvrđenu u poreznom rješenju: primjenom kriterija „participation exemption” (sustav izuzeća od 95 %), koji se predviđa člankom 89. Decreta del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986 n. 917 (Uredba Predsjednika Republike br. 917 od 22. prosinca 1986.) od oporezive dobiti društva Borgo Supermercati s.r.l. odbijen je postotak dividendi koje proizlaze iz udjela koje ima to društvo.
- 4 Porezna uprava pobijala je presudu Commissione tributaria regionale della Liguria (Okružni porezni sud za Liguriju). Društvo Contship Italia s.p.a., koje je u

međuvremenu preuzelo društvo Borgo Supermercati s.r.l., podnijelo je odgovor na žalbu i protužalbu.

Glavni argumenti stranaka iz glavnog postupka

- 5 Porezna uprava, odnosno žalitelj u glavnom postupku, osporava isključivo smanjenje iznosa oporezive dobiti društva Borgo Supermercati s.r.l.
- 6 Međutim, sud koji je uputio zahtjev smatra da najprije treba ispitati razloge koje je u protužalbi istaknulo društvo Contship Italia s.p.a, s obzirom na to da prije nego što se ispita žalba treba razmotriti pitanje primjenjivosti propisa o fiktivnim društvima na slučaj društva Borgo Supermercati s.r.l.
- 7 Društvo Contship Italia s.p.a. u prilog svojem odgovoru na žalbu navodi osam razloga od kojih su samo prva četiri izravno povezana s prethodnim pitanjem.
- 8 Prvi razlog odnosi se na povredu članka 30. Zakona br. 724 iz 1994., čiju verziju koja proizlazi iz izmjena uvedenih Zakonom br. 296 iz 2006. treba primijeniti „nastavno” na prethodnu verziju tog članka. Prema mišljenju druge stranke u žalbenom postupku, isključenje iz sustava fiktivnih društava trebalo je primijeniti na društva uvrštena na uređena tržišta Europske unije i prije uvođenja izmjena članka 30. na temelju Zakona br. 296 iz 2006. zato što u suprotnom slučaju dolazi do diskriminacije u pogledu slobode poslovnog nastana te gospodarske i poduzetničke diskriminacije u samoj Uniji.
- 9 Drugi razlog također se odnosi na povredu članka 30. Zakona br. 724 iz 1994. Društvo Contship Italia s.p.a. osporava da je pobijanom presudom izvršeno ponovno induktivno utvrđivanje oporezive dobiti, što je u proturječju s njezinim obrazloženjem prema kojem se na oporezivu dobit društva Borgo Supermercati s.r.l. primjenjivao sustav „participation exemption”.
- 10 Što se tiče tih prvih dvaju razloga iz odgovora na žalbu, druga stranka u žalbenom postupku smatra da je članak 30. potrebno „tumačiti u skladu s regulatornim okvirom”, sukladno kojem društva uvrštena na njemačku burzu, kao što je društvo koje je 2005. u potpunosti upravljalo društvom Borgo Supermercati s.r.l., treba izjednačiti s društvima koja su uvrštena na talijanska financijska tržišta i u smislu verzije članka 30. koja je prethodila izmjenama uvedenim Zakonom br. 296 iz 2006. Društvo Contship Italia s.p.a. u tom pogledu tvrdi da je Zakonom br. 296 iz 2006., proširenjem kategorije isključenih subjekata na „društva i subjekte koji upravljaju društvima i subjektima čijim se vrijednosnim papirima trguje na talijanskim i inozemnim uređenim tržištima, kao i na sama društva i subjekte koji su uvršteni na burzu te društva kojima takva društva i subjekti upravljaju, čak i neizravno”, samo preneseno načelo koje je već postojalo u pravu Europske unije. Ako se verzija članka 30. koja je prethodila izmjenama uvedenim Zakonom br. 296 iz 2006. tumači drukčije, povređuju se načela prava Unije zato što dolazi do diskriminacije na temelju državne pripadnosti društva majke te do povrede slobode poslovnog nastana i slobodne gospodarske inicijative. Na temelju

navedenih razmatranja, druga stranka u žalbenom postupku podredno traži da se pitanje uputi Sudu Europske unije.

- 11 Treći razlog odnosi se na povredu članka 30. Zakona br. 724 iz 1994. u vezi s člancima 85. i 87. Uredbe Predsjednika Republike br. 917. od 22. prosinca 1986. (Potvrđivanje jedinstvenog teksta o porezu na dobit). Konkretno, razlog se odnosi na pitanje primjenjuju li se pravila protiv izbjegavanja poreza iz članka 30. na „obične holdinge”, odnosno na društva koja, kao društvo Borgo Supermercati s.r.l., ne obavljaju gospodarske djelatnosti proizvodnje ili trgovine, nego je njihov isključivi cilj obavljanje koordinacijskih i upravljačkih funkcija društava kojima upravljaju ti holdinzi.
- 12 Četvrti razlog odnosi se na odredbu članka 30. stavka 1. kojom se poreznom obvezniku omogućuje da dostavi dokaz da cilj društva nije izbjegavanje poreza. Druga stranka u žalbenom postupku u tom pogledu navodi da je izostalo ispitivanje činjenice koja je odlučujuća za postupak, jer nije bio uzet u obzir suprotan dokaz koji je ona sama podnijela u pogledu objektivne situacije izvanredne prirode kojom je onemogućeno stjecanje prihoda i stoga isključena primjenjivost sustava fiktivnih društava.

Kratki pregled obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 13 Sud koji je uputio zahtjev ima dvojbe u pogledu usklađenosti članka 30. stavka 1., u verziji koja se primjenjuje na razmatrano porezno razdoblje (odnosno verziji koja je prethodila izmjenama uvedenim Zakonom br. 296. iz 2006.), sa zabranom diskriminacije koja se utvrđuje člankom 18. UFEU-a i s načelom slobode poslovnog nastana koje se predviđa člankom 49. UFEU-a. Te se dvojbe ne mogu otkloniti tumačenjem nacionalnog pravnog pravila u skladu s pravom Europske unije iz triju razloga. Kao prvo, pravno pravilo o kojem je riječ sadržava strogu formulaciju kojom se iz sustava fiktivnih društava izričito isključuju samo društva uvrštena na talijanska tržišta, tako da nisu ispunjeni uvjeti koji se u sudskoj praksi Suda navode u svrhu usklađenog tumačenja (presude Suda od 9. ožujka 1978., *Simmenthal*, C-106/77, EU:C:1978:49 i od 19. lipnja 1990., *Factortame*, C-213/89, EU:C:1990:257).
- 14 Kao drugo, usklađeno tumačenje nije moguće zato što se jasno ne nazire jednoznačan odgovor na pitanje usklađenosti članka 30. stavka 1., u verziji koja se primjenjuje na razmatrano porezno razdoblje, s člancima 18. i 49. UFEU-a, tako da su ispunjeni uvjeti koji se u sudskoj praksi Suda navode u pogledu upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku (presude Suda od 6. listopada 1982., *Cilfit*, C-283/81, EU:C:1982:335, t. 16.; od 16. srpnja 1992., *Meilicke*, C-83/91, EU:C:1992:332, t. 23. do 25.; od 27. ožujka 1980., *Denkavit*, C-61/79, EU:C:1980:100, t. 15. i 16.; od 12. veljače 2008., *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, t. 42. i od 21. srpnja 2011., *Kelly*, C-104/10, EU:C:2011:506, t. 60. do 64.).

- 15 Kao treće, samo verzija članka 30. koja je izmijenjena Zakonom br. 296 iz 2006., među društva isključena iz sustava fiktivnih društava uvrštava i društva koja upravljaju društvima uvrštenima na burzu i društva kojima upravljaju ta društva uvrštena na burzu. Stroga formulacija prethodne verzije članka 30., kojom se iz sustava fiktivnih društava izričito isključuju samo društva uvrštena na talijanska tržišta, sudu koji je uputio zahtjev također onemogućuje da to isključenje proširi na društva koja upravljaju društvima uvrštenima na burzu ili na društva kojima upravljaju ta društva uvrštena na burzu, s obzirom na to da u talijanskom pravu društva zadržavaju vlastitu pravnu osobnost iako su povezana odnosom upravljanja.
- 16 Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, čini se da verzija članka 30. koja je prethodila izmjenama uvedenim Zakonom br. 296 iz 2006. nije u skladu sa slobodom poslovnog nastana, zato što se njome među subjektima isključenim iz sustava fiktivnih društava ne navode ni društva uvrštena na druga uređena tržišta osim talijanskih tržišta, ni društva koja upravljaju društvima uvrštenim na burzu, ni društva kojima upravljaju društva uvrštena na burzu. Ta odredba može odvratiti društva koja nisu obuhvaćena navedenom verzijom članka 30. od toga da koriste svoju slobodu poslovnog nastana u Italiji upravljanjem društvima koja su ondje rezidentna. Načelo slobode poslovnog nastana zabranjuje da država članica podrijetla postavlja prepreke, čini manje privlačnim ili u svakom slučaju ograničava svojim državljanima ili društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima uspostavljanje poslovnog nastana (presude Suda od 16. srpnja 1998., Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C:1998:370, t. 20. i 21.; od 15. svibnja 1997., Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, t. 19., i od 12. rujna 2006., C-196/04, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, t. 42.).
- 17 Sud koji je uputio zahtjev također naglašava izravan učinak članka 49. UFEU-a, kojim se priznaje i osigurava sloboda poslovnog nastana (presuda Suda od 21. lipnja 1974., Reyners, C-2/74, t. 15. i 17.).