

PRESUDA SUDA

17. srpnja 1997.(*)

„Članak 177. – Nadležnost Suda – Nacionalno zakonodavstvo kojim se donose odredbe Zajednice – Prenošenje – Direktiva 90/434/EEZ – Spajanje zamjenom dionica – Utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza”

U predmetu C-28/95,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku, na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u, koji je uputio *Gerechtshof te Amsterdam* (Žalbeni sud u Amsterdamu) u postupku koji se vodi pred tim sudom između

A. Leur-Bloem

i

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2,

o tumačenju članka 2. točke (d) i članka 11. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica (SL L 225, 1990., str. 1.),

SUD,

u sastavu: G. C. Rodríguez Iglesias, predsjednik, G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray i L. Sevón (predsjednici vijeća), C. N. Kakouris, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann, D. A. O. Edward, J.-P. Puissechet, G. Hirsch, P. Jann (izvjestitelj) i H. Ragnemalm, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: H. A. Rühl, glavni administrator

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za A. Leur-Bloem, J. H. W. Lenior, porezni savjetnik,
- Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2,
- za nizozemsku vladu, J. G. Lammers, zamjenik pravnog savjetnika u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, E. Röder, *Ministerialrat* u saveznom ministarstvu gospodarstva, i B. Kloke, *Oberregierungsrat* u istom ministarstvu, u svojstvu agenata,

- za Komisiju Europskih zajednica, B. J. Drijber iz pravne službe Komisije, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši na raspravi od 4. lipnja 1996. usmena očitovanja koja su podnijeli nizozemska vlada, koju je zastupao A. Fierstra, zamjenik pravnog savjetnika u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta, i Komisija, koju je zastupao B. J. Drijber,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 17. rujna 1996.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 26. siječnja 1995., koje je Sud zaprimio 6. veljače 1995., *Gerechtshof te Amsterdam* (Regionalni žalbeni sud u Amsterdamu) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u zahtjev za prethodnu odluku o tumačenju članka 2. točke (d) i članka 11. stavka 1. točke (a) Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica (SL L 225, 1990., str. 1.; u daljnjem tekstu: Direktiva).
- 2 Zahtjev je upućen u sklopu spora koji se vodi između A. Leur-Bloem i *Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen* (inspektor za oporezivanje poduzeća), Amsterdam 2 (u daljnjem tekstu: inspektor).
- 3 A. Leur-Bloem, jedina dioničarka i direktorica dvaju privatnih nizozemskih trgovačkih društava, namjerava steći dionice trećeg privatnog društva, holding društva, a isplatu provesti zamjenom dionica prvih dvaju društava. Nakon te transakcije A. Leur-Bloem trebala bi postati, ne više izravno nego samo neizravno, jedina dioničarka drugih dvaju društava.
- 4 A. Leur-Bloem porezna je obveznica prema nizozemskom Zakonu o porezu na dohodak iz 1964. (u daljnjem tekstu: Nizozemski zakon). U slučaju spajanja zamjenom dionica, člankom 14.b stavkom 1. Nizozemskog zakona odobrava se izuzeće od oporezivanja dobitaka koji proizlaze iz većinskih udjela. Ta pogodnost zapravo znači odgodu oporezivanja.
- 5 Člankom 14.b stavkom 2. točkama (a) i (b) Nizozemskog zakona propisuje se:

„2. Sljedeće situacije smatraju se spajanjem trgovačkih društava:

(a) društvo osnovano u Nizozemskoj stječe, u zamjenu za prijenos određenog broja vlastitih dionica i u nekim slučajevima uz dodatnu isplatu, vlasništvo nad određenim brojem dionica drugog društva osnovanog u Nizozemskoj, čime stječe mogućnost

izvršavanja više od polovine glasačkih prava u potonjem društvu, s ciljem trajnog kombiniranja poduzeća društva stjecatelja i poduzeća drugog društva u jedinstven subjekt s gospodarskog i financijskog stajališta.

(b) društvo osnovano u jednoj državi članici Europskih zajednica stječe, u zamjenu za prijenos određenog broja vlastitih dionica i u nekim slučajevima uz dodatnu isplatu, vlasništvo nad određenim brojem dionica drugog društva osnovanog u drugoj državi članici Europskih zajednica, čime stječe mogućnost izvršavanja više od polovine glasačkih prava u potonjem društvu, s ciljem trajnog kombiniranja poduzeća društva stjecatelja i poduzeća drugog društva u jedinstven subjekt s gospodarskog i financijskog stajališta.”

- 6 „Poduzeće” u smislu Nizozemskog zakona valja u biti shvatiti kao gospodarsku aktivnost pravne osobe, dok se izraz „društvo“ odnosi na njegovu pravnu osobnost.
- 7 A. Leur-Bloem zatražila je od nizozemskih poreznih tijela da prema predloženoj transakciji postupaju kao prema „spajanju zamjenom dionica” u smislu nizozemskog zakonodavstva, čime bi joj se odobrilo izuzeće od plaćanja poreza na dobitke ostvarene prijenosom dionica i omogućio prijebaj gubitaka porezne jedinice koja je stvorena na taj način.
- 8 Inspektor je zaključio da nije riječ o spajanju zamjenom dionica u smislu članka 14.b stavka 2. točke (a) Nizozemskog zakona te je odbacio njezin zahtjev.
- 9 A. Leur-Bloem stoga je protiv te odluke uložila žalbu Gerechthofu te Amsterdam (Žalbeni sud u Amsterdamu). Prema njezinoj tvrdnji, transakcija se mora smatrati spajanjem zbog toga što je njezina svrha postići bližu suradnju između društava.
- 10 Inspektor, s druge strane, tvrdi da svrha predložene transakcije nije trajno kombiniranje poduzeća dotičnih društava u jedan veći gospodarski subjekt s gospodarskog i financijskog stajališta. Takav subjekt već postoji, s gospodarskog i financijskog stajališta, jer oba društva već imaju istog direktora i jedinog dioničara.
- 11 Gerechthof (Žalbeni sud) je procijenio da je za rješavanje spora potrebno protumačiti odredbu koja je dodana Nizozemskom zakonu prilikom prenošenja Direktive u nacionalno pravo.
- 12 U tom pogledu Gerechthof (Žalbeni sud) je prije svega utvrdio da je, u skladu s uvodnom izjavom Direktive, njezin cilj ukloniti odredbe o porezu koje u odnosu na transakcije te vrste koje se provode između društava u istoj državi članici osobito sprječavaju spajanja i zamjene dionica između društava iz različitih država članica. Potom je primijetio, prvo da u skladu s člankom 14.b stavkom 2. točkom (a) i, drugo, člankom 14.b stavkom 2. točkom (b) Nizozemski zakon ne pravi razliku između spajanja koja se tiču samo društava osnovanih u Nizozemskoj i spajanja koja se tiču društava osnovanih u različitim državama članicama Zajednice.
- 13 Naposljetku je izjavio da je iz ciljeva Direktive, iz teksta odredbe Nizozemskog zakona o kojoj je riječ i iz pripremljenih akata tog zakona, a posebno iz njegova obrazloženja, jasno da je nizozemski zakonodavac nastojao jednako postupati prema spajanjima između

društava osnovanih u Nizozemskoj i spajanjima koja uključuju društva osnovana u različitim državama članicama.

14 Člankom 2. točkama (d) i (h) Direktive propisuje se:

„Za potrebe ove Direktive:

[...]

(d) „zamjena dionica” znači postupak kojim društvo stječe udio u kapitalu drugog društva na temelju kojeg prvo društvo stječe većinu glasačkih prava u drugom društvu u zamjenu za to da članovima drugog društva u zamjenu za njihove vrijednosne papire izda vrijednosne papire koji predstavljaju kapital preuzetog društva te, prema potrebi, isplatu u gotovini koja ne prelazi 10 % nominalne vrijednosti ili, u odsutnosti nominalne vrijednosti, knjigovodstvene vrijednosti tih vrijednosnih papira;

[...]

(h) „društvo stjecatelj” znači društvo koje je steklo udio u drugom društvu zamjenom vrijednosnih papira;[...]. [neslužbeni prijevod]

Glava II. Direktive, koja obuhvaća članke 4. do 8., sadrži pravila koja se primjenjuju na oporezivanje spajanja, podjela i zamjena dionica. Člankom 8. posebno se propisuje da prilikom zamjene dionica dodjela vrijednosnih papira, koji predstavljaju kapital društva stjecatelja, dioničaru preuzetog društva u zamjenu za vrijednosne papire, koji predstavljaju kapital preuzetog društva, sama po sebi ne smije dovesti do oporezivanja prihoda, dobiti ili kapitalnih dobitaka tog dioničara.

Članak 11. stavak 1. točka (a) Direktive glasi:

„1. Država članica može u cijelosti ili djelomice odbiti primijeniti odredbe glava II., III. i IV. ili povući koristi koje proizlaze iz svih ili dijela odredaba tih glava ako je vidljivo da spajanje, podjela, prijenos imovine ili zamjena dionica:

(a) za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza; pretpostavka da jedan od postupaka navedenih u članku 1. za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza može se temeljiti na činjenici da se postupak ne provodi radi valjanih gospodarskih razloga poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku.” [neslužbeni prijevod]

15 Procijenivši da je za donošenje odluke u postupku koji se vodi pred njim nužno tumačenje odredaba Direktive, *Gerechtshof te Amsterdam* (Žalbeni sud u Amsterdamu) prekinuo je postupak i uputio Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Mogu li se Sudu uputiti pitanja o tumačenju odredaba i područja primjene direktive Vijeća Europskih zajednica čak i ako ta direktiva nije izravno primjenjiva na okolnosti predmeta, nego je namjera nacionalnog zakonodavca da se prema tim okolnostima postupa jednako kao i prema situaciji na koju se odnosi direktiva?

U slučaju potvrdnog odgovora:

2. (a) Može li biti riječ o zamjeni dionica u smislu članka 2. točke (d) Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. ako samo društvo stjecatelj u smislu članka 2. točke (h) ne nastavlja poslovanje?

(b) Sprječava li zamjenu dionica u smislu članka 2. točke (d) činjenica da će ista fizička osoba koja je bila jedini dioničar i direktor preuzetog društva prije zamjene biti direktor i jedini dioničar društva stjecatelja nakon zamjene?

(c) Je li riječ o zamjeni dionica u smislu članka 2. točke (d) samo ako je njezin učinak trajno spajanje poslovanja društva stjecatelja i drugog društva u jedinstven subjekt s financijskog i gospodarskog stajališta?

(d) Je li riječ o zamjeni dionica u smislu članka 2. točke (d) samo ako je njezin učinak trajno spajanje poslovanja dvaju ili više preuzetih društava u jedinstven subjekt s financijskog i gospodarskog stajališta?

(e) Je li zamjena dionica koja se provodi u svrhu horizontalnog prijeboja poreznih gubitaka između poduzeća koja sudjeluju u zamjeni unutar porezne jedinice iz članka 15. zakona Wetop de Vennootschapsbelasting (Zakon o oporezivanju društava) iz 1969. valjan gospodarski razlog za zamjenu u smislu članka 11. Direktive?"

Prvo pitanje

- 16 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita je li Sud u skladu s člankom 177. Ugovora nadležan tumačiti pravo Zajednice ako ono izravno ne uređuje situaciju o kojoj je riječ, nego je nacionalni zakonodavac prilikom prenošenja odredaba direktive u svoje nacionalno pravo odlučio prema situacijama koje se odvijaju isključivo u domaćim uvjetima postupati jednako kao prema situacijama koje uređuje ta direktiva, tako da je svoje nacionalno zakonodavstvo uskladio s pravom Zajednice.
- 17 A. Leur-Bloem smatra da je Sud nadležan u pogledu cilja Direktive i načela jednakog postupanja. Smatra da nejednako postupanje prema spajanjima unutar jedne države i spajanjima unutar Zajednice narušava tržišno natjecanje između grupa društava iste strukture, ali od kojih samo jedno ima karakter društva Zajednice.
- 18 Komisija te nizozemska i njemačka vlada zauzimaju stav da Sud nije nadležan odgovoriti na pitanja o situacijama koje nisu uređene Direktivom. To je slučaj u ovom predmetu, jer se Direktiva, u skladu s njezinim člankom 1., primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica.
- 19 Komisija i nizozemska vlada također se pozivaju na presudu od 28. ožujka 1995., Kleinwort Benson, C-346/93, Zb., str. I-615., u vezi s Konvencijom o nadležnosti i izvršenju sudskih odluka u građanskim i trgovačkim stvarima (SL L 304, 1978., str. 36.; u daljnjem tekstu: Konvencija), u kojoj je Sud presudio da nema nadležnost. U tom pogledu tvrde da, s obzirom na sličnost postupaka, ne treba praviti razliku između pitanja postavljenih u skladu s Konvencijom i pitanja postavljenih u skladu s člankom 177. Ugovora.

- 20 Komisija tvrdi da je prema toj presudi Sud nadležan samo u slučajevima kada nacionalno zakonodavstvo izravno i bezuvjetno upućuje na pravo Zajednice. Međutim, u ovom predmetu to nije slučaj.
- 21 Nizozemska vlada ističe da presuda koju bi donio Sud ne bi bila obvezujuća za nacionalne sudove u smislu iz presude KleinwortBenson zbog toga što se tumačenje traži samo kako bi se sudu koji je uputio zahtjev omogućila primjena nacionalnog prava. Također tvrdi da pozivanje na pravo Zajednice iz obrazloženja Nizozemskog zakona nije obvezujuće, nego je samo čimbenik u tumačenju Zakona.
- 22 Njemačka vlada ističe da Sud, kao što je presudio u presudi od 8. studenoga 1990., Gmurzynska-Bscher, C-231/89, Zb., str. I-4003., ne mora donijeti odluku o prethodnom pitanju ako je jasno, kao što je slučaj u predmetu u glavnom postupku, da se odredba prava Zajednice, čije se tumačenje traži od Suda, ne može primijeniti.
- 23 U skladu s člankom 177. Ugovora Sud je nadležan za odlučivanje o prethodnim pitanjima o tumačenju Ugovora i akata institucija Zajednice.
- 24 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, postupak koji se propisuje člankom 177. Ugovora sredstvo je suradnje između Suda i nacionalnih sudova. Iz toga slijedi da je na samim nacionalnim sudovima pred kojima se vodi postupak i koji moraju preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da ocijene, uvažavajući posebnosti predmeta, nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavljaju Sudu (vidi posebno presudu od 18. listopada 1990., Dzodzi, C-297/88 i C-197/89, Zb., str. I-3763., t. 33. i 34., i gore navedenu presudu Gmurzynska-Bscher, t. 18. i 19.).
- 25 Slijedom toga, ako se zahtjevi koje upućuju nacionalni sudovi tiču tumačenja odredaba prava Zajednice, Sud je u načelu obvezan donijeti presudu (vidi gore navedene presude Dzodzi, t. 35., i Gmurzynska-Bscher, t. 20.). Ni iz teksta članka 177. ni iz cilja postupka koji se utvrđuje tim člankom ne proizlazi da su tvorcii Ugovora namjeravali isključiti iz nadležnosti Suda zahtjeve za prethodnom odlukom o odredbama Zajednice u slučajevima kada nacionalno pravo neke države članice upućuje na te odredbe Zajednice kako bi utvrdilo pravila primjenjiva na situaciju koja se odnosi isključivo na tu državu (vidi gore navedene presude Dzodzi, t. 36., i Gmurzynska-Bscher, t. 25.).
- 26 Zahtjev nacionalnog suda može se odbiti samo ako se pokaže da je postupak propisan člankom 177. Ugovora zlouporabljen, a presuda Suda zatražena za fiktivan spor, ili ako je očigledno da se pravo Zajednice ne može primijeniti, bilo izravno ili neizravno, na okolnosti predmeta upućenog Sudu (vidi u tom smislu gore navedene presude Dzodzi, t. 40. i Gmurzynska-Bscher, t. 23.).
- 27 Primjenjujući tu sudsku praksu Sud je već više puta presudio da je nadležan donositi odluke o prethodnim pitanjima koja se tiču odredaba Zajednice u situacijama u kojima su činjenice predmeta koje razmatraju nacionalni sudovi izvan područja primjene prava Zajednice, ali u kojima se utvrdilo da su te odredbe primjenjive ili na osnovi nacionalnog prava ili samo na osnovi ugovornih odredaba (u pogledu primjene prava Zajednice na osnovi nacionalnog prava vidi gore navedene presude Dzodzi i Gmurzynska-Bscher, presude od 26. rujna 1985., Thomasdünger, C-166/84, Zb., str. 3001., i od 24. siječnja 1991., Tomatis i Fulchiron, C-384/89, Zb., str. I-127.; a u pogledu primjene prava

Zajednice na osnovi ugovornih odredaba vidi presude od 25. lipnja 1992., Federconsorzi, C-88/91, Zb., str. I-4035., i od 12. studenoga 1992., Fournier, C-73/89, Zb., str. I-5621.; sve te presude u daljnjem tekstu: sudska praksa Dzodzi). U tim predmetima odredbe nacionalnog prava i relevantni ugovorni uvjeti koji sadržavaju odredbe Zajednice očigledno nisu ograničili primjenu odredaba Zajednice.

- 28 S druge strane, u gore navedenoj presudi KleinwortBenson Sud je presudio da nije nadležan donijeti odluku o prethodnom pitanju koje se odnosi na Konvenciju.
- 29 U presudi KleinwortBenson Sud je u točki 19. napomenuo kako, za razliku od sudske prakse u predmetu Dzodzi, nije utvrđeno da su odredbe Konvencije čije se tumačenje tražilo od Suda primjenjive kao takve na osnovi prava države potpisnice o kojoj je riječ. U točki 16. presude KleinwortBenson Sud je istaknuo da se u parlamentarnom zakonu o kojem je riječ Konvencija uzima samo kao uzor i njezine se odredbe tek djelomično preuzimaju. Nadalje je u točki 18. primijetio da se tim zakonom izričito predviđa da tijela države potpisnice o kojoj je riječ mogu donositi preinake „čija je svrha stvaranje razlika” između odredaba zakona i odgovarajućih odredaba Konvencije. Nadalje, zakonom se pravi izričita razlika između odredaba koje se primjenjuju na situacije povezane sa Zajednicom i odredaba koje se primjenjuju na interne situacije. U prvom slučaju, prilikom tumačenja odgovarajućih odredaba zakona, nacionalni sudovi bili su obvezani sudsom praksom Suda koja se odnosila na Konvenciju, dok su je u drugom slučaju morali samo uzeti u obzir, što znači da su mogli odstupati od nje.
- 30 Međutim, u ovom predmetu to nije slučaj.
- 31 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je kako bi mogao riješiti spor koji se pred njim vodi, neophodno protumačiti pojam „spajanje zamjenom dionica” shvaćen u kontekstu Zajednice i da je taj pojam sadržan u Direktivi, da je unesen u nacionalni zakon kojim se ona prenosi i da je proširen na slične, isključivo interne situacije.
- 32 U tim okolnostima, kada se pri uređivanju isključivo internih situacija nacionalnim zakonodavstvom donose ista rješenja kao i pravom Zajednice, posebno kako bi se izbjegla diskriminacija vlastitih građana ili, kao u predmetu pred sudom koji je uputio zahtjev, narušavanje tržišnog natjecanja, ujednačeno tumačenje odredaba ili pojmova preuzetih iz prava Zajednice, u svrhu sprječavanja budućih razlika u tumačenju, očigledno je u interesu Zajednice, neovisno o okolnostima u kojima se te odredbe i pojmovi primjenjuju (vidi u tom smislu gore navedenu presudu Dzodzi, t. 37.).
- 33 U tom slučaju i u skladu s raspodjelom dužnosti sudovanja između nacionalnih sudova i Suda iz članka 177., na samom je nacionalnom sudu da procijeni točan doseg upućenog zahtjeva u odnosu na pravo Zajednice, budući da je nadležnost Suda ograničena isključivo na razmatranje odredaba prava Zajednice (gore navedene presude Dzodzi, t. 41. i 42., i Federconsorzi, t. 10.). Ograničenja primjene prava Zajednice koja je nacionalni zakonodavac možda povezao s isključivo internim situacijama ulaze u pitanje nacionalnog prava i slijedom toga u isključivu nadležnost sudova država članica (gore navedena presuda Dzodzi, t. 42., i presuda od 12. studenog 1992., Fournier, C-73/89, Zb, str. I-5621, t. 23.).
- 34 Iz svih navedenih razmatranja proizlazi da na prvo pitanje valja odgovoriti da je Sud u skladu s člankom 177. Ugovora nadležan tumačiti pravo Zajednice ako ono situaciju o

kojoj je riječne uređuje izravno, nego je nacionalni zakonodavac prilikom prenošenja odredaba direktive u nacionalno pravo odlučio prema situacijama koje se odvijaju isključivo u domaćim uvjetima postupati jednako kao prema situacijama koje uređuje ta direktiva, tako da je svoje nacionalno zakonodavstvo uskladio s pravom Zajednice.

Drugo pitanje

Drugo pitanje točke (a) do (d)

- 35 Drugo pitanje, točke (a) do (d), koje je uputio Gerechtschof (Žalbeni sud u Amsterdamu), odnosi se na članak 2. točku (d) Direktive, kojom se određuju spajanja zamjenom dionica. Međutim, iz teksta pitanja proizlazi da se ono zapravo odnosi na uvjet „trajnog spajanja poslovanja dvaju društava u jedinstven subjekt s gospodarskog i financijskog stajališta”, koji nije sadržan u članku 2. točki (d) Direktive, nego ga je nizozemski zakonodavac prilikom prenošenja Direktive dodao definiciji iz Direktive. Iz spisa iz glavnog postupka vidljivo je da je taj uvjet uveden kako bi se, u skladu s člankom 11. Direktive, spriječilo odobravanje poreznih pogodnosti propisanih Direktivom za postupke čiji je glavni cilj utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza. Stoga drugo pitanje točke (a) do (d) valja ispitati ne samo u odnosu na članak 2. točku (d) Direktive, nego i u odnosu na članak 11., kojim se u takvim posebnim slučajevima državama članicama daje određen stupanj nadležnosti.
- 36 Valja prije svega primijetiti da je iz članka 2. točke (d) i iz opće strukture Direktive jasno da se zajednička porezna pravila koja se njome propisuju, a koja obuhvaćaju različite porezne pogodnosti, primjenjuju bez razlike na sva spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjene dionica, neovisno o razlozima tih postupaka, bili oni financijske, gospodarske ili jednostavno porezne prirode.
- 37 Slijedom toga, činjenica da samo društvo stjecatelj u smislu članka 2. točke (h) Direktive ne nastavlja poslovanje ili da će ista fizička osoba koja je bila jedini dioničar i direktor preuzetih društava postati jedini dioničar i direktor društva stjecatelja nije prepreka da se prema tom postupku postupa kao prema zamjeni dionica u smislu članka 2. točke (d) Direktive. Slično tomu, kako bi se prema postupku postupalo kao prema zamjeni dionica u smislu te odredbe, nije nužno trajno spajanje, s financijskog i gospodarskog stajališta, poslovanja dvaju društava u jedinstven subjekt.
- 38 Drugo, valja napomenuti da se člankom 11. stavkom 1. točkom (a) državama članicama omogućava da u cijelosti ili djelomice ne primijene odredbe ili ne iskoriste pogodnosti koje proizlaze iz svih ili dijela odredaba Direktive, uključujući porezne pogodnosti na koje se odnosi glavni postupak, ako spajanje, podjela, prijenos imovine ili zamjena dionica za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva imaju posebno utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza.
- 39 Člankom 11. stavkom 1. točkom (a) propisuje se, u okviru tog zadržavanja ovlasti, da se „pretpostavka da jedan od postupaka [...] za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza može temeljiti na činjenici da se postupak ne provodi radi valjanih gospodarskih razloga poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku” [neslužbeni prijevod].

- 40 Stoga je iz članka 2. točaka (d) i (h) kao i iz članka 11. stavka 1. točke (a) jasno da države članice moraju odobriti porezne pogodnosti propisane Direktivom za zamjene dionica iz članka 2. točke (d) ako ti postupci nemaju za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza. U tom pogledu države članice mogu odrediti da činjenica da se postupak nije provodio radi valjanih gospodarskih razloga može biti temelj za pretpostavku da je riječ o utaji ili izbjegavanju poreza.
- 41 Međutim, kako bi utvrdila ima li planirani postupak takav cilj, nadležna nacionalna tijela ne mogu se ograničiti na primjenu unaprijed određenih općih kriterija, nego moraju provesti sveobuhvatno ispitivanje svakog pojedinačnog slučaja. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, mora se omogućiti sudski nadzor takvog ispitivanja (vidi u tom smislu presudu od 31. ožujka 1993., Kraus, C-19/92, Zb., str. I-1663., t. 40.).
- 42 To ispitivanje može obuhvatiti čimbenike koje je Gerechthof (Žalbeni sud u Amsterdamu) naveo u drugom pitanju točkama (a) do (d). Međutim, nijedan od tih čimbenika ne može biti sam po sebi odlučujući. Može se smatrati da se spajanje ili restrukturiranje, koje se provodi u vidu zamjene dionica i uključuje novoosnovano holding društvo koje stoga nema poslovanje, provodi radi valjanih gospodarskih razloga. Slično tomu, iz valjanih gospodarskih razloga može biti potrebno i pravno restrukturiranje društava koja s gospodarskog i financijskog stajališta već čine gospodarski subjekt. Čak i ako to može biti dokaz utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, spajanje zamjenom dionica s ciljem stvaranja posebne organizacije na ograničeno razdoblje, a ne trajno, može se provoditi radi valjanih gospodarskih razloga.
- 43 U nedostatku detaljnijih odredaba Zajednice o primjeni pretpostavke iz članka 11. stavka 1. točke (a), na državama članicama je da donesu odredbe koje su potrebne za primjenu te odredbe, uz pridržavanje načela proporcionalnosti.
- 44 Međutim, propisivanjem općeg pravila koje automatski isključuje porezne pogodnosti za određene kategorije postupaka, na temelju kriterija navedenih u drugom pitanju točkama (a) do (d), bez obzira na to je li uistinu riječ o utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, premašilo bi se ono što je nužno za sprječavanje takve utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i ugrozio bi se cilj koji se nastoji postići Direktivom. To bi bio slučaj i kada bi se upravnom tijelu pružila mogućnost da odobrava odstupanja od pravila te vrste.
- 45 Takvo je tumačenje u skladu i s ciljevima Direktive i s ciljevima njezina članka 11. U skladu s prvom uvodnom izjavom u preambuli, cilj je Direktive donijeti porezne propise koji su sa stajališta tržišnog natjecanja neutralni, kako bi se omogućilo usklađivanje poduzeća sa zahtjevima unutarnjeg tržišta, povećanje njihove produktivnosti i jačanje sposobnosti konkuriranja na međunarodnoj razini. U istoj uvodnoj izjavi navodi se i da se spajanja, podjele, prijenosi imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica ne bi trebali sprječavati ograničenjima, nepovoljnijim uvjetima i nepravilnostima koji proizlaze posebno iz poreznih propisa država članica. U skladu s člankom 11. i posljednjom uvodnom izjavom u preambuli Direktive, države članice smiju primjenu Direktive odbiti samo kada planirani postupak ima za cilj utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza.

Drugo pitanje točka (e)

- 46 Drugim pitanjem točkom (e) sud koji je uputio zahtjev pita je li horizontalni prijeboj poreznih gubitaka između društava koja sudjeluju u postupku valjan gospodarski razlog u smislu članka 11. Direktive.
- 47 Iz teksta i ciljeva članka 11., kao i iz teksta i ciljeva Direktive, jasno proizlazi da pojam „valjani gospodarski razlozi” podrazumijeva više od traženja samo porezne pogodnosti. Stoga spajanje zamjenom dionica koje ima samo taj cilj ne može biti valjan gospodarski razlog u smislu tog članka.
- 48 Stoga na drugo postavljeno pitanje valja odgovoriti kako slijedi:
- (a) Člankom 2. točkom (d) Direktive ne zahtijeva se da društvo stjecatelja u smislu članka 2. točke (h) Direktive nastavi poslovanje niti se zahtijeva trajno spajanje, s gospodarskog i financijskog stajališta, poslovanja dvaju društava u jedinstven subjekt. Slično tomu, činjenica da ista fizička osoba koja je bila jedini dioničar i direktor preuzetih društava postaje jedini dioničar i direktor društva stjecatelja ne sprječava da se prema tom postupku postupi kao prema spajanju zamjenom dionica.
- (b) Članak 11. Direktive treba tumačiti tako da nadležna nacionalna tijela, kako bi utvrdila ima li planirani postupak za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza, moraju provesti sveobuhvatno ispitivanje postupka u svakom pojedinačnom slučaju. Mora se omogućiti sudski nadzor takvog ispitivanja. U skladu s člankom 11. stavkom 1. točkom (a) Direktive, države članice mogu odrediti da činjenica da se planirani postupak ne provodi radi valjanih gospodarskih razloga može biti temelj za pretpostavku da je riječ o utaji ili izbjegavanju poreza. Na državama članicama je da u tu svrhu utvrde potrebne domaće postupke, pridržavajući se načela proporcionalnosti. Međutim, propisivanjem općeg pravila koje automatski isključuje porezne pogodnosti za određene kategorije postupaka, na temelju kriterija navedenih u drugom odgovoru pod točkom (a), bez obzira na to je li uistinu riječ o utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, premašilo bi se ono što je nužno za sprječavanje takve utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i ugrozio bi se cilj koji se nastoji postići Direktivom.
- (c) Pojam „valjani gospodarski razlozi” u smislu članka 11. Direktive 90/434 treba tumačiti tako da podrazumijeva više od traženja čisto porezne pogodnosti, poput horizontalnog prijeboja gubitaka.

Troškovi

- 49 Troškovi nizozemske i njemačke vlade te Komisije Europskih zajednica, koje su podnijele očitovanja Sudu, ne nadoknađuju se. 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.

Slijedom navedenog,

SUD,

povodom pitanja koja je rješenjem od 26. siječnja 1995. postavio *Gerechtshof te Amsterdam* (Žalbeni sud u Amsterdamu) odlučuje:

1. Sud je u skladu s člankom 177. Ugovora o EZ-u nadležan tumačiti pravo Zajednice ako ono situaciju o kojoj je riječne uređuje izravno, nego je nacionalni zakonodavac prilikom prenošenja odredaba direktive u nacionalno pravo odlučio prema situacijama koje se odvijaju isključivo u domaćim uvjetima postupati jednako kao prema situacijama koje uređuje ta direktiva tako da je svoje nacionalno zakonodavstvo uskladio s pravom Zajednice.

2. (a) Člankom 2. točkom (d) Direktive 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i razmjenu dionica društava različitih država članica ne zahtijeva se od društva stjecatelja, u smislu članka 2. točke (h) Direktive, da nastavi poslovanje niti se zahtijeva trajno spajanje, s gospodarskog i financijskog stajališta, poslovanja dvaju društava u jedinstven subjekt. Slično tomu, činjenica da ista fizička osoba koja je bila jedini dioničar i direktor preuzetih društava postaje jedini dioničar i direktor društva stjecatelja nije prepreka da se prema tom postupku postupa kao prema spajanju zamjenom dionica.

(b) Članak 11. Direktive 90/434 treba tumačiti tako da nadležna nacionalna tijela, kako bi utvrdila ima li planirani postupak za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza, moraju provesti sveobuhvatno ispitivanje postupka u svakom pojedinačnom slučaju. Mora se omogućiti sudski nadzor takvog ispitivanja. U skladu s člankom 11. stavkom 1. točkom (a) Direktive 90/434, države članice mogu odrediti da činjenica da se planirani postupak ne provodi radi valjanih gospodarskih razloga može biti temelj za pretpostavku da je riječ o utaji ili izbjegavanju poreza. Na državama članicama je da u tu svrhu utvrde potrebne domaće postupke, pridržavajući se načela proporcionalnosti. Međutim, propisivanjem općeg pravila koje automatski isključuje porezne pogodnosti za određene kategorije postupaka, na temelju kriterija navedenih u drugom odgovoru pod točkom (a), bez obzira na to je li uistinu riječ o utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, premašilo bi se ono što je nužno za sprječavanje takve utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i ugrozio bi se cilj koji se nastoji postići Direktivom 90/434.

(c) Pojam „valjani gospodarski razlozi” u smislu članka 11. Direktive 90/434 treba tumačiti tako da podrazumijeva više od traženja čisto porezne pogodnosti, poput horizontalnog prijeboja gubitaka.

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembourg 17. srpnja 1997.

[Potpisi]

* Jezik postupka: nizozemski