

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

17. listopada 1996.(*)

„Usklađivanje poreznog zakonodavstva – Oporezivanje dobiti trgovačkih društava –
Matična društva i društva kćeri”

U spojenim predmetima C-283/94, C-291/94 i C-292/94,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u, koji je uputio Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu, Njemačka) u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Denkavit Internationaal BV (C-283/94),

VITIC Amsterdam BV (C-291/94),

Voormeer BV (C-292/94), s jedne strane

i

Bundesamt für Finanzen, s druge strane,

o tumačenju članaka 3. i 5. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 225, str. 6.),

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. C. Moitinho de Almeida, predsjednik vijeća, L. Sevón, D. A. O. Edward, P. Jann (izvjestitelj) i L. Sevón, suci,

nezavisni odvjetnik: F. G. Jacobs,

tajnik: L. Hewlett, administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Denkavit Internationaal BV, V. Schiller, *Rechtsanwalt*, Köln,
- za Bundesamt für Finanzen (Savezni ured za financije), R. Schupp, *Regierungsdirektor*, u svojstvu agenta,
- za njemačku vladu, E. Röder, *Ministerialrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, i G. Thiele, *Assessor* u istom ministarstvu, u svojstvu agenata,
- za belgijsku vladu, J. Devadder, upravni direktor Pravne službe Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta,

- za grčku vladu, F. Georgakopoulos, pomoćnik pravnog savjetnika pri Državnom pravnom vijeću, K. Grigoriou, pravna pomoćnica pri Državnom pravnom vijeću, i S. Chala, posebna pomoćnica za znanost u Odjelu za posebna pravna pitanja Zajednice u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenata,
- za talijansku vladu, U. Leanza, voditelj Odjela za pravna pitanja Zajednice u Ministarstvu vanjskih poslova, uz asistenciju M. Fiorilli, *avvocato dello Stato*, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, A. Bos, pravni savjetnik pri Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta,
- za Komisiju Europskih zajednica, J. Grunwald, pravni savjetnik, i H. Michard iz Pravne službe Komisije, u svojstvu agenata,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši na raspravi od 21. ožujka 1996. usmena očitovanja koja su podnijeli Denkavit Internationaal BV, koji je zastupao V. Schiller; njemačka vlada, koju je zastupao B. Kloke, *Oberregierungsrat* u Saveznom ministarstvu gospodarstva, u svojstvu agenta; grčka vlada, koju su zastupale K. Grigoriou i S. Chala; francuska vlada, koju je zastupao G. Mignot, tajnik za vanjske poslove u Upravi za pravne poslove Ministarstva vanjskih poslova, u svojstvu agenta; nizozemska vlada, koju je zastupao M. Fierstra, pomoćnik pravnog savjetnika u Ministarstvu vanjskih poslova, u svojstvu agenta; i Komisija, koju je zastupao J. Grunwald,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 2. svibnja 1996.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjima od 19. rujna 1994., koja je Sud zaprimio 19. listopada i 27. listopada 1994., Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EZ-u više prethodnih pitanja o tumačenju Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 225, str. 6.; u daljnjem tekstu: direktiva), a posebno njezinog članka 3. stavka 2. i članka 5.
- 2 Pitanja su upućena u okviru triju sporova koje su protiv Bundesamt für Finanzen (Savezni ured za financije, u daljnjem tekstu: Bundesamt) pokrenuli Denkavit Internationaal BV (u daljnjem tekstu: Denkavit), VITIC Amsterdam BV (u daljnjem tekstu: VITIC) i Voormeer BV (u daljnjem tekstu: Voormeer), društva osnovana u skladu s nizozemskim pravom, od kojih svako ima udio u jednom njemačkom društvu, a tiču se oporezivanja dobiti njihovih društava kćeri.

- 3 Člankom 3. stavkom 1. točkom (a) direktive propisano je da se status matičnog društva dodjeljuje svakom društvu iz države članice koje ispunjava određene uvjete iz članka 2. direktive i ima najmanje 25 % udjela u kapitalu društva iz druge države članice. Drugom alinejom članka 3. stavka 2. direktive svakoj državi članici pruža se mogućnost da, odstupajući od stavka 1., „ne primjenjuju ovu Direktivu na društva iz te države članice koja tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine ne zadrže udio kapitala koji ih kvalificira kao matično društvo ili na ona svoja društva u kojima društvo druge države članice ne zadrži takav udio kapitala tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine” [neslužbeni prijevod].
- 4 Člankom 5. stavkom 1. direktive propisuje se da je dobit koju društvo kći raspodjeljuje svojem matičnom društvu, kada ono posjeduje najmanje 25 % kapitala društva kćeri, oslobođena plaćanja poreza po odbitku. Člankom 5. stavkom 3. Savezna Republika Njemačka ovlašćuje se za uvođenje poreza po odbitku od 5 %, najkasnije do sredine 1996.
- 5 U skladu s člankom 8. stavkom 1., direktiva je trebala biti prenesena u nacionalno pravo prije 1. siječnja 1992.
- 6 U Njemačkoj je prenesena člankom 44.d Einkommensteuergesetza (Zakon o porezu na dohodak, u daljnjem tekstu: Zakon). Dok se njegovim člankom 44.d stavkom 1., u skladu s člankom 5. stavcima 1. i 3. direktive, predviđa mogućnost smanjenja poreza po odbitku na stopu od 5 %, u članku 44.d stavku 2., kojim se želi prenijeti druga alineja članka 3. stavka 2. direktive, navodi se da „u smislu članka 44.d stavka 1., ‚matično društvo’ je društvo [...] koje u trenutku nastanka obveze poreza na dohodak od kapitala [...] može dokazati da je tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvanaest mjeseci izravno držalo barem jednu četvrtinu kapitala društva ... [kćeri].”
- 7 U predmetu C-283/94 Denkavit je od 1973. imao izravni udio od 20 % u kapitalu njemačkog društva Denkavit Futtermittel GmbH. Dana 14. srpnja 1992., nakon stjecanja još dionica, udio Denkavita u društvu kćeri povećao se na 99,4 %. S očiglednom namjerom raspodjele dobiti društva kćeri 16. listopada 1992., Denkavit je 6. listopada 1992. zatražio od njemačkih poreznih tijela smanjenje poreza po odbitku u skladu s člankom 44.d stavkom 1. Zakona. U zahtjevu se izričito obvezao da će njegov udio u društvu kćeri i dalje biti veći od 25 % tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine od datuma stjecanja odnosno 14. srpnja 1992.
- 8 No njemačka porezna tijela odbila su njegov zahtjev zbog toga što nije ispunjen uvjet, propisan člankom 44.d stavkom 2. Zakona, prema kojem se udio treba držati najmanje dvanaest mjeseci.
- 9 Nakon što je Denkavit bezuspješno uložio upravnu žalbu i pokrenuo postupak pred Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu), porezna uprava je 17. svibnja 1993. izmijenila odluku i odobrila obračun poreza po odbitku po smanjenoj stopi od 15. srpnja 1993. (godinu dana nakon stjecanja povećanog udjela), pod uvjetom da Denkavit zadrži dovoljno velik udio do 30. rujna 1995.
- 10 Denkavit je potom ograničio tužbu na razdoblje prije 15. srpnja 1993. Pred sudom koji je uputio zahtjev posebno je ustvrdio da ima opravdan interes za ishodaenje rješenja o nezakovitosti odluke kojom mu je Bundesamt odbio smanjenje poreza po odbitku za

razdoblje do 14. srpnja 1993., budući da je zbog te odluke njegovo društvo kći odlučilo ne izvršiti raspodjelu dobiti koja je izvorno bila zakazana za 16. listopada 1992. Zbog te prisilne odluke o neizvršenju raspodjele nastao je značajan gubitak kamata, za koji je Denkavit namjeravao zatražiti obeštećenje nakon zaključenja postupka pred sudovima zaduženim za financijska pitanja.

- 11 U predmetu C-291/94 VITIC je od 1987. imao izravni udio od 19 % u kapitalu njemačkog društva Wesumat GmbH. Dana 2. siječnja 1992., nakon stjecanja još dionica, njegov je udio porastao na 95 %. Društvo kći odlučilo je 15. listopada 1991. raspodijeliti dividendu obračunanu u odnosu na dobit prikazanu s 31. prosincem 1990., uz dospjeće plaćanja 15. siječnja 1992. Dividenda u korist matičnog društva plaćena je nakon odbitka poreza na dohodak od kapitala, izračunanog po uobičajenoj stopi.
- 12 VITIC je 29. lipnja 1992., u skladu s člankom 44.d stavkom 1. Zakona, zatražio povrat dijela naplaćenog poreza koji je prelazio smanjenu stopu od 5 %.
- 13 Porezna tijela odbila su 16. listopada 1992. izvršiti zatraženi povrat zbog toga što nije poštovano razdoblje od dvanaest mjeseci, propisano člankom 44.d stavkom 2. Zakona.
- 14 Budući da mu je odbijena upravna žalba, VITIC je pokrenuo postupak pred Finanzgerichtom Köln (Financijski sud u Kölnu).
- 15 U predmetu C-292/94 radi se o tome da je Voormeer je 27. veljače 1992. stekao 96,13 % kapitala njemačkog društva Framode GmbH. Framode je 28. travnja 1992. odlučio raspodijeliti dividendu za financijsku godinu koja je trajala od 1. ožujka 1991. do 29. veljače 1992., s dospjećem plaćanja 4. svibnja 1992. Dividenda u korist matičnog društva plaćena je nakon odbitka poreza na dohodak od kapitala, izračunanog po uobičajenoj stopi.
- 16 Voormeer je 15. listopada 1992. zatražio povrat dijela naplaćenog poreza koji je prelazio smanjenu stopu od 5 %. Nakon što su porezna tijela odbila izvršiti zatraženi povrat iz istog razloga kao i u predmetu VITIC, Voormeer je 22. siječnja 1993. uložio upravnu žalbu. Nakon što mu je žalba 23. veljače 1993. odbijena, pokrenuo je postupak pred Finanzgerichtom Köln (Financijski sud u Kölnu).
- 17 Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) naznačio je u ta tri predmeta u glavnom postupku da bi tužbe, kada bi se odlučivalo samo na temelju nacionalnog prava, trebalo odbaciti. Izrazio je međutim sumnju u usklađenost članka 44.d stavka 2. Zakona s člankom 3. stavkom 2. direktive, iz kojeg nije vidljiv zahtjev da minimalno razdoblje tijekom kojeg matično društvo zadržava udio u kapitalu društva kćeri mora već proteći u trenutku podnošenja zahtjeva za smanjenje poreza po odbitku. Iz tog je razloga Finanzgericht (Financijski sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

U predmetu C-283/94:

- „1. Treba li Direktivu Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 225, str. 6.), a posebno njezin članak 3. stavak 2., tumačiti na način da države članice imaju pravo matičnom društvu koje je rezident druge

države članice uskratiti porezne pogodnosti utvrđene člankom 5. ako u trenutku raspodjele dobiti iz tog članka to matično društvo još ne drži u neprekinutom razdoblju od najmanje dvanaest mjeseci barem jednu četvrtinu dioničkog kapitala rezidentnog društva kćeri, ali se obvezalo nadležnim poreznim tijelima države članice društva kćeri da će zadržati svoj udio u društvu kćeri tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine od datuma stjecanja?

2. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje niječan, treba li Direktivu Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica tumačiti na način da se matično društvo koje ispunjava uvjete iz članaka 2. i 3. direktive u postupku protiv države članice društva kćeri može izravno pozvati na članak 5. kao temelj svojeg prava na oslobođenje od poreza po odbitku ili njegovo smanjenje predviđeno tim člankom i ako može, jesu li nacionalni sudovi države članice društva kćeri odgovorni za zaštitu tog prava?
3. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje niječan, ako je država članica društva kćeri nepravilno prenijela članak 3. stavak 2. direktive u nacionalno pravo time što je propisala da minimalno razdoblje držanja udjela iz te odredbe mora prema nacionalnom zakonodavstvu već biti završeno prije raspodjele dobiti za koju se može ostvariti pogodnost iz članka 5. direktive, ima li matično društvo iz pitanja 1. i 2., prema kriterijima utvrđenim u presudi Suda od 19. studenoga 1991. u spojenim predmetima C-6/90 i C-9/90 (Francovich i Bonifaci), u skladu s pravom Zajednice ili prema zahtjevu utemeljenom na pravu Zajednice, pravo na obeštećenje od te države članice za gubitak kamata koji je nastao zbog činjenice da je raspodjelu dobiti društva kćeri odgodilo do kraja gore navedenog minimalnog razdoblja držanja u skladu s nacionalnim pravilima, o čemu je donesena odluka tijekom tog razdoblja?"

U predmetima C-291/94 i C-292/94:

- „1. Treba li Direktivu Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica (SL L 225, str. 6.), a posebno njezin članak 3. stavak 2., tumačiti na način da države članice imaju pravo matičnom društvu koje je rezident druge države članice uskratiti porezne pogodnosti utvrđene člankom 5. ako u trenutku raspodjele dobiti iz tog članka to matično društvo još nije držalo u neprekinutom razdoblju od najmanje dvije godine barem jednu četvrtinu dioničkog kapitala rezidentnog društva kćeri, ali je naknadno poštovalo to minimalno razdoblje držanja?
2. Ako je odgovor na prvo pitanje niječan, treba li navedenu direktivu tumačiti na način da se matično društvo koje ispunjava uvjete iz članaka 2. i 3. direktive u postupku protiv države članice društva kćeri može izravno pozvati na članak 5. direktive kao temelj svojeg prava na oslobođenje od poreza po odbitku ili njegovo smanjenje predviđeno tim člankom i ako može, jesu li nacionalni sudovi države članice društva kćeri odgovorni za zaštitu tog prava?"

Prvo pitanje

- 18 Prvim pitanjem koje je uputio u ova tri predmeta nacionalni sud u biti pita može li država članica uvjetovati odobrenje pogodnosti predviđene člankom 5. stavkom 1. direktive zahtjevom da je matično društvo u trenutku raspodjele dobiti moralo držati najmanje 25 % kapitala društva kćeri tijekom razdoblja koje je barem jednako onom koje je ta država članica propisala u skladu s člankom 3. stavkom 2. direktive. U predmetu C-283/94 Finanzgericht (Financijski sud) pita i bi li odgovor bio drukčiji kada bi se matično društvo koje traži tu pogodnost prije isteka minimalnog razdoblja jednostrano obvezalo da će zadržati svoj udio tijekom tog razdoblja.
- 19 Prema tvrdnji Denkvita i Komisije, iz samog teksta direktive proizlazi da minimalno razdoblje utvrđeno u skladu s člankom 3. stavkom 2. ne mora nužno već isteći u trenutku odobrenja porezne pogodnosti. Oni tvrde da se direktivom nastoje potaknuti prekogranična sudjelovanja u drugim društvima, a ne odvrćati od njih otežavanjem pristupa poreznim pogodnostima koje se odobravaju u sklopu međudržavne suradnje.
- 20 Komisija dodaje da je ona u Prijedlogu direktive upućenom Vijeću 16. siječnja 1969. (SL 39, str. 1.) preporučila da se „društvo, koje inače ispunjava potrebne uvjete, treba s retrospektivnim učinkom prestati smatrati matičnim društvom ako prestane biti vlasnik udjela u roku od dvije godine od datuma njegovog stjecanja”. Stoga se prema mišljenju Komisije porezna pogodnost mora odobriti čim je udio stečen, a onda se naknadno potvrđuje ispunjenje uvjeta o minimalnom razdoblju držanja udjela.
- 21 Bundesamt u biti tvrdi da države članice imaju diskrecijsko pravo odlučiti o tome, budući da se u članku 3. stavku 2. direktive ne govori o tom pitanju. To mišljenje općenito dijele i njemačka, belgijska, grčka, talijanska i nizozemska vlada. Prema njihovim tvrdnjama, tumačenje na kojem se temelji sporna njemačka odredba zapravo je jedino koje tijelima omogućava suprotstavljanje zlouporabi. Naknadne provjere ispunjavanja uvjeta o razdoblju držanja udjela prouzročile bi mnoge praktične i tehničke poteškoće, posebno u slučaju prekograničnog plaćanja dividendi.
- 22 U tom smislu prvo valja napomenuti da je svrha direktive, što se posebno vidi iz njezine treće uvodne izjave, uvođenjem zajedničkog poreznog sustava ukloniti nepovoljnije uvjete za suradnju između društava iz različitih država članica u odnosu na suradnju između društava iz iste države članice te time olakšati prekograničnu suradnju. Stoga, s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, članak 5. stavak 1. direktive omogućava društvu kćeri da u svojoj državi bude oslobođeno plaćanja poreza po odbitku pri raspodjeli dobiti.
- 23 Člankom 3. stavkom 2. direktive državama članicama uistinu se omogućava uvjetovanje te porezne pogodnosti propisivanjem minimalnog razdoblja držanja udjela, koje države članice mogu slobodno odrediti, ali koje ni u kom slučaju ne smije biti dulje od dvije godine.
- 24 Valja međutim uputiti na sam tekst druge alineje članka 3. stavka 2. direktive, u skladu s kojim se matičnom društvu oslobođenje od poreza po odbitku može uskratiti samo ako „ne zadrži takav udio kapitala tijekom neprekinutog razdoblja od najmanje dvije godine” [neslužbeni prijevod].
- 25 Iz teksta te odredbe, a posebno iz uporabe sadašnjeg glagolskog vremena („zadrži”) u svim jezičnim varijantama osim u danskoj, proizlazi da matično društvo, kako bi

ostvarilo poreznu pogodnost, mora držati udio u društvu kćeri tijekom određenog razdoblja, pri čemu nije nužno da je to razdoblje već završilo u trenutku odobrenja porezne pogodnosti. Činjenica da je u danskoj varijanti upotrijebljeno prošlo glagolsko vrijeme ne dovodi u pitanje to tumačenje.

- 26 Osim toga, to tumačenje potvrđuje i svrha direktive, koja je, kao što je već objašnjeno u točki 22. ove presude, olakšati prekograničnu suradnju prilagodbom poreznih propisa. Stoga države članice u tom pogledu ne mogu jednostrano uvesti ograničavajuće mjere kojima, kao što je slučaj u ovom predmetu, zahtijevaju da minimalno razdoblje držanja udjela već bude završeno u trenutku raspodjele dobiti za koju se traži porezna pogodnost.
- 27 Nadalje, mogućnost država članica da propišu minimalno razdoblje tijekom kojeg matično društvo mora držati udio u društvu kćeri valja usko tumačiti, jer ta mogućnost čini odstupanje od načela oslobođenja od poreza po odbitku koje je predviđeno člankom 5. stavkom 1. direktive. Ta se mogućnost stoga ne može protumačiti na način koji ide dalje od samog teksta članka 3. stavka 2., na štetu poduzeća korisnika.
- 28 Vlade koje sudjeluju u postupku iznose primjedbu na to tumačenje, navodeći da je većina država članica koje su iskoristile mogućnost predviđenu člankom 3. stavkom 2. direktive protumačila tu odredbu na način da se njome zahtijeva da je minimalno razdoblje držanja udjela već završilo u trenutku podnošenja zahtjeva za oslobođenje od poreza ili u trenutku kada društvo kći raspodjeljuje dobit. Tvrde da je, kada je Vijeće donosilo direktivu, dogovoreno kako će se upotrijebiti relativno neodređeni izrazi ne bi li se omogućila različita tumačenja u skladu s potrebama nacionalnih pravnih sustava. Stoga se ograničavajuće tumačenje, kakvo zastupaju Komisija i Denkvit, protivi namjeri zakonodavca.
- 29 Ta se argumentacija ne može prihvatiti. Namjere država članica izražene u Vijeću, kao što su one koje spominju vlade u svojim očitovanjima, nemaju pravni status ukoliko nisu uistinu izražene u zakonodavnim odredbama. Ove potonje namijenjene su pojedincima koji se, u skladu s načelom pravne sigurnosti, moraju moći osloniti na njihov sadržaj.
- 30 Drugo, Bundesamt i njemačka vlada izjavljuju da članak 1. stavak 2., u kojem se navodi da direktiva „ne isključuje primjenu nacionalnih ili ugovornih odredaba koje su neophodne radi sprječavanja prijevara ili zlorababa” [neslužbeni prijevod] podupire tumačenje primijenjeno pri prijenosu članka 3. stavka 2. direktive u njemačko zakonodavstvo.
- 31 U tom smislu valja primijetiti da je članak 1. stavak 2. direktive načelna odredba, čiji se sadržaj detaljnije objašnjava u njezinom članku 3. stavku 2. Stoga je cilj članka 3. stavka 2. prije svega, a to nije osporila nijedna od stranaka koje su podnijele očitovanja Sudu, suprotstavljanje zlorababama, pri kojima se udjeli u kapitalu društava stječu isključivo u svrhu ostvarivanja dostupnih poreznih pogodnosti, bez namjere trajnog držanja tih udjela. U tim okolnostima pri tumačenju članka 3. stavka 2. nije prikladno upućivati na članak 1. stavak 2. direktive.
- 32 Stoga, ukoliko je propisano razdoblje naknadno poštovano, države članice ne mogu odobrenje porezne pogodnosti predviđene člankom 5. stavkom 1. direktive uvjetovati zahtjevom da je matično društvo u trenutku raspodjele dobiti moralo imati udio u društvu kćeri tijekom minimalnog razdoblja propisanog na temelju članka 3. stavka 2.

- 33 Pritom države članice mogu slobodno odrediti, s obzirom na zahtjeve svojih nacionalnih pravnih sustava, detaljne postupke kojima će osigurati poštovanje propisanog razdoblja. U direktivi se ne naznačuje na koji način države članice koje iskorištavaju mogućnost iz članka 3. stavka 2. direktive moraju osigurati poštovanje minimalnog razdoblja držanja udjela ako to razdoblje završava nakon podnošenja zahtjeva za oslobođenje od poreza. U suprotnosti s tvrdnjom Komisije, direktivom se od države članice ne zahtijeva da odobrava oslobođenje od početka tog razdoblja ako nema jamstva da će poslije moći naplatiti porez u slučaju da matično društvo ne poštuje minimalno razdoblje držanja udjela koje je propisala država članica. Nadalje, iz direktive ne proizlazi da je država članica obvezna smjesta odobriti oslobođenje od poreza ako se matično društvo jednostrano obveže poštovati minimalno razdoblje držanja udjela.
- 34 Stoga su neutemeljene tvrdnje njemačke i grčke vlade da je stvarna priroda poreza po odbitku pogrešno shvaćena i da pravna sigurnost nije zajamčena ako porezna tijela trebaju prvo odobriti poreznu pogodnost, a tek naknadno provjeravati je li ona opravdana.
- 35 Odobrenje porezne pogodnosti u trenutku kada matično društvo stekne dovoljno velik udio u kapitalu društva kćeri, zajedno s mogućnošću povrata ako se pokaže da nije poštovano minimalno razdoblje držanja udjela, nije jedini način osiguravanja usklađenosti s odredbama članka 3. stavka 2. direktive. Kao što jasno proizlazi iz točke 34. mišljenja nezavisnog odvjetnika, brojne države članice u takvim su slučajevima utvrdile postupke kojima se osiguravaju odgovarajuće mjere. Međutim, budući da se u direktivi ne govori o tome, nije na Sudu da državama članicama nameće ikakve posebne postupke.
- 36 S obzirom na gore navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da država članica ne može uvjetovati odobrenje porezne pogodnosti predviđene člankom 5. stavkom 1. direktive zahtjevom da je matično društvo u trenutku raspodjele dobiti moralo držati najmanje 25 % kapitala društva kćeri tijekom razdoblja koje je barem jednako onom koje je ta država članica propisala u skladu s člankom 3. stavkom 2. direktive. Na državama članicama je da odrede pravila kojima će se osigurati poštovanje tog minimalnog razdoblja, u skladu s postupcima propisanim njihovim nacionalnim pravom. Direktiva ni u kojem slučaju ne obvezuje države članice da smjesta odobre pogodnost ako se matično društvo jednostrano obveže poštovati minimalno razdoblje držanja udjela.

Drugo pitanje

- 37 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi utvrditi mogu li se, ako je nacionalno zakonodavstvo neusklađeno s člankom 3. stavkom 2. direktive, matična društva koja ispunjavaju uvjete iz članka 3. stavka 2. pred nacionalnim sudovima izravno pozvati na članak 5. direktive.
- 38 Člankom 5. stavkom 1. direktive jasno se i nedvosmisleno propisuje da je matično društvo koje posjeduje najmanje 25 % kapitala društva kćeri oslobođeno plaćanja poreza po odbitku. Osim toga, iz članka 5. stavka 3. jasno je vidljivo da je Savezna Republika Njemačka do sredine 1996. mogla uvesti porez po odbitku od 5 %.
- 39 Istina je da se člankom 3. stavkom 2. direktive državama članicama omogućava odstupanje od tog načela ako matično društvo ne zadrži svoj udio u društvu kćeri tijekom minimalnog razdoblja i da se tim državama pruža sloboda određivanja trajanja tog

razdoblja, koje ne smije biti dulje od dvije godine te, kao što je već utvrđeno, upravnih postupaka koji se primjenjuju. Ti čimbenici međutim ne isključuju mogućnost određivanja minimalne razine prava na osnovi načelnih odredaba sadržanih u članku 5. direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 14. srpnja 1994., Faccini Dori, C-91/92, Zb., str. I-3325., t. 17.).

- 40 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da se, kada je država članica iskoristila mogućnost iz članka 3. stavka 2. direktive, matična društva mogu pred nacionalnim sudovima izravno pozvati na prava koja im se dodjeljuju člankom 5. stavcima 1. i 3. direktive ako ta društva poštuju razdoblje držanja udjela koje je propisala ta država članica.

Treće pitanje

- 41 Trećim pitanjem, koje se odnosi samo na predmet C-283/94, sud koji je uputio zahtjev nastoji utvrditi daje li, u slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje, nepravilno prenošenje direktive u nacionalno pravo države članice pravo matičnom društvu na nadoknadu gubitka kamata koji je nastao zbog odgode raspodjele dobiti društva kćeri do kraja minimalnog razdoblja držanja propisanog u skladu s člankom 3. stavkom 2. direktive.
- 42 Prema mišljenju njemačkog poreznog tijela to je pitanje nevažno te stoga nedopušteno, jer Denkavit u glavnom postupku nije zatražio nadoknadu štete koju je navodno pretrpio zbog toga što mu je smanjenje poreza po odbitku odobreno sa zakašnjenjem.
- 43 Njemačka vlada dvoji da je Denkavit uopće pretrpio štetu, jer je njegovo društvo kći i dalje moglo drugamo ulagati sredstva namijenjena raspodjeli.
- 44 U tom pogledu dovoljno je prisjetiti se da je prema ustaljenoj sudskoj praksi isključivo na nacionalnim sudovima pred kojima se vodi postupak i koji moraju preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uvažavajući posebnosti predmeta ocijene nužnost prethodne odluke za donošenje svoje presude i relevantnost pitanja koja postavljaju Sudu. Zahtjev nacionalnog suda za prethodnu odluku može se odbiti samo ako je očito da tumačenje prava Zajednice koje traži taj sud nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku (vidjeti posebno presudu od 28. ožujka 1996., Ruiz Bernáldez, C-129/94, Zb., str. I-1829., t. 7.).
- 45 U ovom predmetu Denkavit je tijekom rasprave objasnio da je tužbom koju je uložio pred sudom koji je uputio zahtjev nastojao postići proglašenje nezakovitosti odluke kojom mu je Bundesamt odbio smanjenje poreza po odbitku za razdoblje od 14. srpnja 1992. do 14. srpnja 1993., čime bi dokazao da ima procesnu legitimaciju u skladu sa zahtjevima nacionalnog prava, što je trebao biti temelj za pripremu tužbe u svrhu nadoknade štete.
- 46 U tim okolnostima ne može se zaključiti da pitanje suda koji je uputio zahtjev nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku. Stoga ovo pitanje valja razmotriti.
- 47 Prema ustaljenoj praksi Suda, načelo odgovornosti države za štetu koja je pojedincima prouzročena povredama prava Zajednice za koje je ta država odgovorna sastavni je dio sustava Ugovora (vidjeti posebno presude od 5. ožujka 1996., Brasserie du pêcheur i Factortame, C-46/93 i C-48/93, Zb., str. I-1029., t. 31., i od 8. listopada 1996.,

Dillenkofer i dr., C-178/94, C-179/94, C-188/94, C-189/94 i C-190/94, Zb., str. I-4845., t. 20.).

- 48 U tim presudama, uzimajući u obzir okolnosti predmeta, Sud je presudio da pravo Zajednice priznaje postojanje prava na naknadu štete ako su ispunjena tri uvjeta: povrijeđeno pravno pravilo mora imati za cilj dodjelu prava pojedincima; povreda mora biti dovoljno ozbiljna; mora postojati izravna uzročno-posljedična veza između povrede obveze koju je država trebala ispuniti i štete koju su pretrpjele oštećene strane (gore navedene presude Brasserie du pêcheur i Factortame, t. 51., i Dillenkofer i dr., t. 21. i 23.). Sud je zaključio posebno da se ti uvjeti primjenjuju u slučajevima kada je država članica nepravilno prenijela direktivu Zajednice u nacionalno pravo (presuda od 26. ožujka 1996., British Telecommunications, C-392/93, Zb., str. I-1631., t. 40.).
- 49 Premda je u načelu na nacionalnim sudovima da utvrde jesu li ispunjeni uvjeti za odgovornost države zbog povrede prava Zajednice, valja zaključiti da u ovom predmetu Sud ima sve potrebne informacije za donošenje presude o tome može li se predstavljene činjenice smatrati dovoljno ozbiljnom povredom prava Zajednice.
- 50 Iz sudske prakse Suda proizlazi da je povreda dovoljno ozbiljna ako institucija Zajednice ili država članica, provodeći svoje normativne ovlasti, očito i grubo prekoračuje granice tih ovlasti (gore navedene presude Brasserie du pêcheur i Factortame, t. 55., i Dillenkofer i dr., t. 25.). Među čimbenicima koji se u tom pogledu mogu uzeti u obzir jesu stupanj jasnoće i preciznosti povrijeđenog pravila (gore navedene presude Brasserie du pêcheur i Factortame, t. 56., i British Telecommunications, t. 42.).
- 51 U ovom predmetu, u pogledu uvjeta prema kojem propisano razdoblje držanja udjela mora biti završeno prije trenutka odobrenja porezne pogodnosti, valja primijetiti da su tumačenje Savezne Republike Njemačke usvojile gotovo sve druge države članice koje su iskoristile mogućnost odstupanja. Čini se da su te države članice, nakon rasprava u Vijeću, smatrale da imaju pravo na takvo tumačenje. U vezi s tim posebno valja napomenuti da se članak 1. stavak 2. direktive odnosi izričito na sprječavanje zlouporaba.
- 52 Osim toga, s obzirom na to da su ovo prvi predmeti koji se tiču direktive, Savezna Republika Njemačka nije mogla u sudskoj praksi Suda pronaći naznake o tome kako tumačiti odredbu o kojoj je riječ.
- 53 U tim okolnostima, činjenica da je država članica prilikom prenošenja direktive smatrala kako ima pravo zahtijevati da je minimalno razdoblje držanja uloga već završilo u trenutku raspodjele dobiti ne može se smatrati dovoljno ozbiljnom povredom prava Zajednice u smislu gore navedenih presuda Brasserie du Pêcheur i Factortame, British Telecommunications i Dillenkofer i dr.
- 54 Stoga na treće pitanje valja odgovoriti da se pravom Zajednice od države članice, koja je prilikom prenošenja direktive propisala da minimalno razdoblje držanja udjela određeno u skladu s člankom 3. stavkom 2. mora već biti završeno u trenutku raspodjele dobiti koja je predmet porezne pogodnosti predviđene člankom 5., ne zahtijeva da matičnom društvu nadoknadi štetu koja je možda nastala zbog tako počinjene pogreške.

Troškovi

55 Troškovi njemačke, belgijske, grčke, francuske, talijanske i nizozemske 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 (peto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je Finanzgericht Köln (Financijski sud u Kölnu) uputio rješenjima od 19. rujna 1994., odlučuje:

- 1. Država članica ne može odobrenje porezne pogodnosti predviđene člankom 5. stavkom 1. Direktive Vijeća 90/435/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na matična društva i društva kćeri iz različitih država članica uvjetovati zahtjevom da je matično društvo u trenutku raspodjele dobiti moralo držati najmanje 25 % kapitala društva kćeri tijekom razdoblja koje je barem jednako onom koje je ta država članica propisala u skladu s člankom 3. stavkom 2. direktive. Na državama članicama je da odrede pravila kojima će se osigurati poštovanje tog minimalnog razdoblja, u skladu s postupcima propisanim njihovim nacionalnim pravom. Direktiva ni u kojem slučaju ne obvezuje države članice da smjesta odobre pogodnost ako se matično društvo jednostrano obveže poštovati minimalno razdoblje držanja udjela.**
- 2. Kada je država članica iskoristila mogućnost iz članka 3. stavka 2. direktive, matična društva mogu se pred nacionalnim sudovima izravno pozvati na prava koja im se dodjeljuju člankom 5. stavcima 1. i 3. direktive ako ta društva poštuju razdoblje držanja udjela koje je propisala ta država članica.**
- 3. Pravom Zajednice se od države članice, koja je prilikom prenošenja direktive propisala da minimalno razdoblje držanja udjela određeno u skladu s člankom 3. stavkom 2. mora već biti završeno u trenutku raspodjele dobiti koja je predmet porezne pogodnosti predviđene člankom 5., ne zahtijeva da matičnom društvu nadoknadi štetu koja je možda nastala zbog tako počinjene pogreške.**

Objavljeno na javnoj raspravi u Luxembouru 17. listopada 1996.

[Potpisi]

* Jezik postupka: njemački