Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

8. ožujka 2017.[1]

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Društva iz različitih država članica – Zajednički sustav oporezivanja – Spajanje preuzimanjem – Prethodno odobrenje porezne uprave – Direktiva 90/434/EEZ – Članak 11. stavak 1. točka (a) – Utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza – Sloboda poslovnog nastana“

U predmetu C-14/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Conseil d'État (Državno vijeće, Francuska), odlukom od 30. prosinca 2015., koju je Sud zaprimio 11. siječnja 2016., u postupku

Euro Park Service, pravni sljednik društva SCI Cairnbulg Nanteuil,

protiv

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: R. Silva de Lapuerta, predsjednica vijeća, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i S. Rodin, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: M. Ferreira, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. rujna 2016.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Euro Park Service, pravnog sljednika društva SCI Cairnbulg Nanteuil, u početku N. Boullez, odvjetnik, potom N. Boullez i M. Castro, odvjetnici,

— za francusku vladu, u početku D. Colas i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata, potom D. Colas kao i E. de Moustier i S. Ghiandoni, u svojstvu agenata,

— za Europsku komisiju, W. Roels i L. Pamukcu, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 26. listopada 2016.,

donosi sljedeću

1 — Jezik postupka: francuski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a i članka 11. Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjenu dionica društava različitih država članica (SL 1990., L 225., str. 1.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Euro Park Service (u daljnjem tekstu: Euro Park), pravnog sljednika društva SCI Cairnbulg Nanteuil (u daljnjem tekstu: Cairnbulg) i Ministre des Finances et des Comptes publics (Ministar javnih financija, Francuska; u daljnjem tekstu: porezna uprava) povodom odbijanja potonjeg da društvu Cairnbulg prizna odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka od imovine tog društva u trenutku spajanja pripajanjem tog društva društvu sa sjedištem u drugoj državi članici jer društva koja su se spojila nisu zatražila prethodno odobrenje porezne uprave.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Iz prve uvodne izjave Direktive 90/434 proizlazi da se postupci restrukturiranja društava iz različitih država članica, poput spajanja, podjele, prijenosa imovine i zamjene dionica, ne bi trebali sprečavati ograničenjima, nepovoljnijim uvjetima i nepravilnostima koje proizlaze osobito iz poreznih propisa država članica.

4 U tu svrhu njome je uspostavljen sustav u okviru kojeg navedeni postupci ne mogu, sami za sebe, dovesti do oporezivanja. Eventualni kapitalni dobici povezani s tim postupcima mogu, u načelu, biti oporezovani, ali samo onda kad se stvarno ostvare.

5 Prve četiri uvodne izjave kao i deveta uvodna izjava te direktive glase kako slijedi:

„budući da spajanja, podjele, prijenos imovine i zamjena dionica društava iz različitih država članica mogu biti nužni radi stvaranja uvjeta u Zajednici koji odgovaraju uvjetima na unutarnjem tržištu te osiguravanja učinkovitog funkcioniranja unutarnjeg tržišta; da se ti postupci ne bi trebali sprečavati ograničenjima, nepovoljnijim uvjetima i nepravilnostima koji proizlaze posebno iz poreznih propisa država članica; da se u skladu s tim, za takve postupke moraju osigurati porezni propisi 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;

budući da su zbog poreznih propisa predmetni postupci u nepovoljnijem položaju u odnosu na postupke društava iz iste države članice; da je nužno ukloniti takve nepovoljne uvjete;

budući da taj cilj nije moguće postići širenjem sustava koji vrijedi u državama članicama na razinu Zajednice jer razlike između tih sustava mogu prouzročiti nepravilnosti u tržišnom natjecanju; da jedino zajednički porezni sustav može biti zadovoljavajuće rješenje;

budući da bi se u okviru zajedničkog poreznog sustava trebalo izbjeći oporezivanje prilikom spajanja, podjele, prijenosa imovine ili zamjene dionica uz istodobno očuvanje financijskih interesa država članica prenesenog društva ili preuzetog društva;

[…]

budući da je potrebno državama članicama pružiti mogućnost da odbiju primijeniti ovu direktivu kada se spajanje, podjela, prijenos imovine ili zamjena dionica ostvaruju s ciljem utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza […].”

6 Članak 4. stavak 1. navedene direktive određuje:

„Spajanje ili podjela ne smije dovesti do oporezivanja kapitalnih dobitaka, koji se izračunavaju iz razlike između stvarne vrijednosti prenesene imovine i obveza i njihove porezne vrijednosti. […]”

7 Članak 11. stavak 1. točka (a) te iste direktive glasi:

„Država članica može u cijelosti ili djelomice odbiti primijeniti odredbe poglavlja II., III. i IV. ili povući korist koja proizlazi iz tih odredbi kada spajanje, podjela, prijenos imovine ili zamjena dionica:

a) za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza; pretpostavka da takav postupak za glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva ima utaju ili izbjegavanje plaćanja poreza može se temeljiti na činjenici da se postupak iz članka 1. ne provodi radi valjanih gospodarskih razloga poput restrukturiranja ili racionalizacije poslovanja društava koja sudjeluju u postupku.”

Francusko pravo

8 U nastavku su navedene relevantne odredbe Općeg poreznog zakonika (u daljnjem tekstu: CGI) na snazi u Francuskoj u vrijeme nastanka činjenica u glavnom postupku.

9 Članak 210. CGI-ja određuje:

„1. Porezu na dobit ne podliježe neto kapitalni dobitak i dobit ostvarena od ukupne imovine koja je prenesena zbog spajanja.

[…]

3. Primjena tih odredbi podliježe uvjetu da se društvo preuzimatelj u aktu o spajanju obveže na poštovanje sljedećih zahtjeva:

[…]

b. Ono mora stupiti u položaj društva prenositelja radi uključivanja dobiti čije je uzimanje u obzir bilo odgođeno radi oporezivanja tog društva;

c. Ono mora obračunati kapitalni dobitak koji je ostvaren nakon prijenosa neamortizirane dugotrajne imovine koja mu je prenesena prema vrijednosti koju je s poreznog stajališta imala u računovodstvenim evidencijama društva prenositelja;

d. Ono mora uključiti u svoju oporezivu dobit kapitalni dobitak ostvaren tijekom prenošenja amortizirane imovine […].”

10 Člankom 210. B stavkom 3. istog zakonika propisano je:

„[…] Odobrenje se izdaje kada je, uzimajući u obzir sve elemente koji su predmet prijenosa:

a. Postupak opravdan iz gospodarskog razloga, što osobito znači zbog obavljanja samostalne djelatnosti društva na koje se prenosi imovina ili poboljšanja strukture, kao i udruživanja među strankama;

b. glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva postupka nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza;

c. načini provedbe postupka osiguravaju buduće oporezivanje kapitalnog dobitka čije je oporezivanje odgođeno.”

11 Prema sudu koji je uputio zahtjev, člankom 210. C CGI-ja osigurano je prenošenje Direktive 90/434 u unutarnje pravo. Taj članak glasi:

„1. Odredbe članaka 210. A i 210. B primjenjuju se na postupke u kojima isključivo sudjeluju pravne osobe ili subjekti koji su obveznici poreza na dobit.

2. Te se odredbe mogu primijeniti na prijenose od francuskih pravnih osoba stranim pravnim osobama samo ako su oni prethodno odobreni prema uvjetima iz članka 210. B stavka 3.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Francusko društvo Cairnbulg prestalo je postojati 26. studenoga 2004. bez likvidacije na zahtjev i u korist svojeg jedinog člana, luksemburškog društva Euro Park. Cairnbulg je tom prigodom u svojoj poreznoj prijavi, podnesenoj 25. siječnja 2005. za poslovnu godinu završenu 26. studenoga 2004., odabralo poseban sustav za spajanja koji je bio predviđen člancima 210. A i pratećim člancima CGI-ja. Zbog toga ono nije prijavilo porez na dobit u odnosu na neto kapitalni dobitak i dobit ostvarenu od imovine koju je prenijelo Euro Parku.

13 Javnobilježničkim aktom od 19. travnja 2005. imovina Cairnbulga procijenjena je po njezinoj neto računovodstvenoj vrijednosti, odnosno na 9 387 700 eura. Tog istog dana njezinu je imovinu Euro Park prenio na društvo SCI IBC Ferrier po cijeni od 15 776 000 eura, što je odgovaralo tržišnoj vrijednosti navedene imovine 26. studenoga 2004.

14 Nakon inspekcije porezna uprava je dovela u pitanje pravo na posebni sustav za spajanja jer, s jedne strane, SCI Cairnbulg nije zatražio ministarsko odobrenje iz članka 210. C CGI-ja i, s druge strane, jer to odobrenje u svakom slučaju ne bi bilo dodijeljeno zato što postupak nije bio opravdan gospodarskim razlogom, nego mu je cilj bio utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza. Posljedično, dodatni porezi i dodatni doprinosi na porez, uz popratne kazne koje predviđa CGI u slučaju namjerne povrede, stavljeni su na teret Euro Parku kao sljedniku prava i obveza društva Cairnbulg.

15 Euro Park je od tribunal administratif de Paris (Upravni sud u Parizu, Francuska) zatražio da ga oslobodi tih poreza i kazni. Budući da je taj sud odbio njegov zahtjev, to društvo je pokrenulo postupak pred cour administrative d’appel de Paris (Žalbeni upravni sud u Parizu, Francuska), koji je potvrdio tu odluku o odbijanju.

16 Euro Park je stoga podnio žalbu Conseil d’État (Državno vijeće, Francuska), navodeći da se time što su postupku prethodnog odobrenja podvrgnuti samo prijenosi nerezidentnim pravnim osobama, a ne i oni rezidentnim pravnim osobama, člankom 210. C stavkom 2. CGI-ja neopravdano ograničava članak 49. UFEU-a i stoga načela slobode poslovnog nastana.

17 U tim je okolnostima Conseil d’État (Državno vijeće, Francuska) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. U slučaju da nacionalno zakonodavstvo države članice iskoristi u unutarnjem pravu opciju iz članka 11. stavka 1. Direktive 90/434, može li se vršiti nadzor akata donesenih radi primjene te opcije u vezi s pravilima primarnog prava Europske unije?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li odredbe članka 49. UFEU-a tumačiti na način da im se protivi to da nacionalno zakonodavstvo, s ciljem borbe protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, podvrgne mogućnost korištenja zajedničkog sustava oporezivanja primjenjivog na spajanja i s njima izjednačene transakcije postupku izdavanja prethodnog odobrenja samo u vezi s prijenosima stranim pravnim osobama, ali ne i prijenosima pravnim osobama osnovanima u skladu s nacionalnim pravom?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

18 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita omogućava li pravo Unije ocjenu sukladnosti nacionalnog propisa, poput onog u glavnom postupku, u odnosu na primarno pravo, kad je taj propis donesen kako bi se u unutarnje pravo prenijela mogućnost sadržana u članku 11. stavku 1. točki (a) Direktive 90/434.

19 Prema ustaljenoj sudskoj praksi Suda, svaku nacionalnu mjeru iz područja u kojem je provedeno iscrpno usklađivanje na razini Europske unije valja ocjenjivati u svjetlu odredaba te mjere usklađivanja, a ne s obzirom na odredbe primarnog prava (presuda od 12. studenoga 2015., Visnappu, C-198/14, EU:C:2015:751, t. 40. i navedena sudska praksa).

20 Posljedično tomu, nužno je utvrditi provodi li se člankom 11. stavkom 1. točkom (a) Direktive 90/434 takvo usklađivanje.

21 U predmetnom slučaju dostatno je utvrditi da iz teksta te odredbe jasno proizlazi da tomu nije tako.

22 Kao prvo, kao što proizlazi iz tog teksta, navedena odredba omogućava državama članicama da odbiju primijeniti sve odredbe ili dio odredaba navedene direktive ili da povuku koristi koje iz njih proizlaze samo kada je utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva postupka iz područja primjene te direktive, poput postupka spajanja društava iz različitih država članica (prekogranično spajanje) (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, t. 38.).

23 Nadalje, u okviru tog pridržaja ovlasti, ta ista odredba ovlašćuje države članice da uspostave pretpostavku utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza za slučaj kad postupak spajanja nije proveden radi valjanih gospodarskih razloga (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, t. 39.).

24 Naposljetku, kad je riječ o izvršavanju takve mogućnosti i primjeni te pretpostavke, iz sudske prakse Suda proizlazi da je, zbog nepostojanja preciznijih odredaba prava Unije u tom pogledu, na državama članicama da utvrde, poštujući načelo proporcionalnosti, pravila u svrhu primjene članka 11. stavka 1. točke (a) Direktive 90/434 (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, t. 43.).

25 U tim okolnostima valja utvrditi da predmet te odredbe, kad je riječ o mjerama koje se odnose na borbu protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, nije provesti iscrpno usklađivanje na razini Unije.

26 Posljedično tomu, na prvo postavljeno pitanje valja odgovoriti tako da, u mjeri u kojoj se člankom 11. stavkom 1. točkom (a) Direktive 90/434 ne provodi iscrpno usklađivanje, pravo Unije omogućava ocjenu usklađenosti nacionalnog propisa, poput onog u glavnom postupku, u odnosu na primarno pravo, kad je taj propis donesen radi prenošenja u unutarnje pravo mogućnosti sadržane u toj odredbi.

Drugo pitanje

27 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 49. UFEU-a tumačiti na način da mu se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji u slučaju prekograničnog spajanja podvrgava dodjelu poreznih olakšica primjenjivih na takav postupak na temelju Direktive 90/434, u predmetnom slučaju odgodu oporezivanja kapitalnog dobitka od imovine koju je na društvo sa sjedištem u drugoj državi članici prenijelo francusko društvo, postupku prethodnog odobrenja u okviru kojeg, kako bi dobio to odobrenje, porezni obveznik mora dokazati da je predmetni postupak opravdan gospodarskim razlogom, da mu glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza i da način njegove provedbe omogućava buduće oporezivanje kapitalnog dobitka čije je oporezivanje odgođeno, iako se u slučaju spajanja unutar države takva odgoda dodjeljuje a da se porezni obveznik ne podvrgava takvom postupku.

28 U tom pogledu valja podsjetiti da je Sud već pojasnio da je prekogranično spajanje poseban način izvršavanja slobode poslovnog nastana koji je važan za pravilno funkcioniranje unutarnjeg tržišta i stoga spada u gospodarske aktivnosti u odnosu na koje su države članice dužne poštovati tu slobodu (vidjeti, u tom smislu, presudu od 13. prosinca 2005., SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, t. 19.).

29 Kako se taj poseban način izvršavanja slobode poslovnog nastana ne bi sprečavao ograničenjima, nepovoljnijim uvjetima ili nepravilnostima koji proizlaze posebno iz poreznih propisa država članica, Direktiva 90/434, kao što to proizlazi iz njezine prve i pete uvodne izjave, utvrđuje zajednički sustav oporezivanja predvidjevši porezne olakšice, poput odgode oporezivanja kapitalnog dobitka od prenesene imovine u trenutku takvog postupka.

30 U tim okolnostima Sud je već imao prilike pojasniti da države članice trebaju dodijeliti te porezne olakšice za postupke na koje se primjenjuje ta direktiva, osim ako je glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva tih postupaka utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza u smislu članka 11. stavka 1. točke (a) navedene direktive (presuda od 11. prosinca 2008., A. T., C-285/07, EU:C:2008:705, t. 30.).

31 U dijelu u kojem su sud koji je uputio zahtjev i francuska vlada naveli da je cilj predmetnog propisa osigurati prenošenje u unutarnje pravo Direktive 90/434 i konkretno njezina članka 11. stavka 1. točke (a), valja stoga najprije utvrditi može li se donošenje nacionalnog propisa, poput onog u glavnom postupku, temeljiti na toj odredbi i, u vezi s tim, protivi li se on toj direktivi.

Članak 11. stavak 1. točka (a) Direktive 90/434

32 Na temelju propisa iz glavnog postupka, pravo na odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka od imovine koju je francusko društvo prenijelo na društvo sa sjedištem u drugoj državi članici podvrgnuto je prethodnom postupku u okviru kojeg, kako bi se steklo to pravo, porezni obveznik mora dokazati da su ispunjena tri uvjeta, odnosno i) da je predviđeni postupak opravdan gospodarskim razlogom, ii) da njegov glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza i iii) da načini provedbe postupka omogućavaju buduće oporezivanje kapitalnih dobitaka čije je oporezivanje bilo odgođeno.

33 Postavlja se dakle pitanje protivi li se članku 11. stavku 1. točki (a) Direktive 90/434 donošenje takvog propisa.

– *O postojanju prethodnog postupka*

34 Kad je riječ o postojanju prethodnog postupka, valja podsjetiti da Direktiva 90/434 ne sadržava nijedan postupovni zahtjev koji su države članice dužne poštovati u svrhu dodjele poreznih olakšica predviđenih tom direktivom.

35 Čak i ako se pretpostavi da navedena direktiva omogućava državama članicama da predvide takav zahtjev, onaj utvrđen u propisu u glavnom postupku nije u skladu s tom istom direktivom.

36 Kada u određenom području u pravu Unije ne postoji propis, postupovna pravila čiji je cilj osigurati zaštitu prava koja porezni obveznici izvode iz prava Unije obuhvaćena su pravnim poretkom svake države članice na temelju načela procesne autonomije država članica, ali pod uvjetom da nisu nepovoljnija od onih koja uređuju slične situacije u unutarnjem pravu (načelo ekvivalentnosti) i da ne čine u praksi nemogućim ili pretjerano otežanim korištenje prava dodijeljenih pravnim poretkom Unije (načelo djelotvornosti) (presuda od 18. listopada 2012., Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, t. 23. i navedena sudska praksa).

37 Kad je riječ o potonjem načelu, valja podsjetiti da svaki slučaj u kojem se postavi pitanje o tome čini li nacionalna postupovna odredba praktično nemogućim ili pretjerano otežanim izvršavanje prava dodijeljenih pojedincima na temelju pravnog poretka Unije mora biti ispitan vodeći računa, prema potrebi, o načelima na kojima se temelji predmetni nacionalni pravni sustav, među kojima osobito načelo pravne sigurnosti (vidjeti, u tom smislu, presude od 27. lipnja 2013., Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, t. 48., i od 6. listopada 2015., Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, t. 36.).

38 U tom pogledu, Sud je već pojasnio da je zahtjev pravne sigurnosti osobito strog kad je riječ o propisu Unije koji može imati financijske posljedice, kako bi se zainteresiranim osobama omogućilo da točno poznaju obveze koje im nameće (vidjeti, u tom smislu, presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr., C-255/02, EU:C:2006:121, t. 72., i od 9. srpnja 2015., Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, t. 34.).

39 U predmetnom slučaju, kad je riječ o načelu ekvivalentnosti, francuska vlada je na raspravi navela da se prethodni postupak predviđen propisom iz glavnog postupka u načelu primjenjuje samo u slučaju prekograničnog spajanja. Međutim, Sud ipak ne raspolaže potrebnim elementima kad je riječ o postupovnim pravilima primjenjivima na spajanja unutar države radi ocjene postupa li se s prekograničnim spajanjima na nepovoljniji način u odnosu na potonje. Na sudu koji je uputio zahtjev je da, uspoređujući postupovna pravila primjenjiva na prekogranična spajanja i spajanja unutar države, ocijeni usklađenost tog propisa s tim načelom.

40 Kad je riječ o načelu djelotvornosti, poštovanje zahtjeva pravne sigurnosti zahtijeva da postupovna pravila kojima se provodi Direktiva 90/434, i osobito njezin članak 11. stavak 1. točka (a), budu dovoljno precizna, jasna i predvidljiva kako bi se poreznim obveznicima omogućilo da točno poznaju svoja prava radi korištenja poreznih olakšica na temelju navedene direktive i, u slučaju potrebe, pozivanja na nju pred nacionalnim sudovima (vidjeti, u tom smislu, presude od 28. veljače 1991., Komisija/Njemačka, C-131/88, EU:C:1991:87, t. 6.; od 10. ožujka 2009., Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, t. 44. i 45.; od 15. srpnja 2010., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-582/08, EU:C:2010:429, t. 49. i 50., kao i od 18. listopada 2012., Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, t. 36. i navedenu sudsku praksu).

41 Međutim, u predmetnom slučaju, valja navesti da propis u glavnom postupku ne utvrđuje pravila primjene predmetnog prethodnog postupka. Iako je potvrdila da je tomu tako, francuska vlada je na raspravi, pozivajući se na praksu porezne uprave, pružila nekoliko pojašnjenja koja se tiču tih pravila. U tom pogledu navela je da je prema praksi porezne uprave dovoljno da za dodjelu odobrenja bude ispunjen samo uvjet postojanja gospodarskog razloga iako taj propis određuje tri uvjeta u svrhu dobivanja prethodnog odobrenja. Nadalje, navedena vlada pojašnjava da, prema toj istoj praksi, postupak prethodnog odobrenja ne odgađa prekogranično spajanje. Stoga taj postupak, pod uvjetom da je zahtjev za odobrenje podnesen prije njegova izvršenja, može biti izvršen prije dobivanja odobrenja porezne uprave.

42 U tom pogledu, kao što je nezavisni odvjetnik naveo u točkama 30. do 34. i 57. svojeg mišljenja, valja utvrditi da odredbe propisa iz glavnog postupka ipak ne odgovaraju praksi porezne uprave, što može dovesti do nesigurnosti kad je riječ o pravilima primjene članka 11. stavka 1. točke (a) Direktive 90/434. Slijedom toga, ta se pravila ne čine dovoljno preciznima, jasnima i predvidljivima kako bi omogućila poreznim obveznicima da točno poznaju svoja prava, tim više što se neka od njih mogu izmijeniti prema volji porezne uprave.

43 Osim toga, francuska vlada je na raspravi navela da je odluka o odbijanju uvijek obrazložena, iako je ipak dodala da činjenica proteka roka od četiri mjeseca bez odgovora navedene uprave na taj zahtjev znači prešutnu odluku o odbijanju koja je u tom slučaju obrazložena samo ako porezni obveznik to zahtijeva.

44 Valja utvrditi da takvo pravilo ne ispunjava zahtjev pravne sigurnosti.

45 Kako bi porezni obveznik mogao točno ocijeniti doseg prava i obveza koje izvodi iz Direktive 90/434 i postupiti u skladu s njima (vidjeti, u tom smislu, presude od 10. ožujka 2009., Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, t. 44. i 45., i od 15. srpnja 2010., Komisija/Ujedinjena Kraljevina, C-582/08, EU:C:2010:429, t. 49. i 50.), odluka porezne uprave kojom se tom poreznom obvezniku odbija pravo na poreznu olakšicu na temelju te direktive mora uvijek biti obrazložena kako bi porezni obveznik mogao provjeriti utemeljenost razloga zbog kojih mu ta uprava nije dodijelila olakšicu predviđenu navedenom direktivom i, prema potrebi, pozvati se na svoje pravo pred nadležnim sudovima.

46 U tim okolnostima čini se da se postupovnim pravilima iz glavnog postupka krši zahtjev pravne sigurnosti i da stoga taj propis ne poštuje načelo djelotvornosti.

– O uvjetima za dobivanje prava na porezne olakšice utvrđene Direktivom 90/434

47 Kad je riječ o uvjetima utvrđenima navedenim propisom, valja podsjetiti da je Sud u više navrata presudio da se zajednički sustav oporezivanja uspostavljen Direktivom 90/434, koji obuhvaća različite porezne olakšice, bez razlike primjenjuje na sve postupke koji spadaju u područje primjene te direktive, bez obzira na to temelje li se na financijskim, gospodarskim ili samo poreznim razlozima (presuda od 20. svibnja 2010., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, t. 41. i navedena sudska praksa).

48 Sud je također pojasnio da države članice mogu samo iznimno i u posebnim slučajevima na temelju članka 11. stavka 1. točke (a) navedene direktive odbiti primijeniti sve odredbe ili dio njezinih odredaba ili povući korist koja iz njih proizlazi (presuda od 20. svibnja 2010., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, t. 45. i navedena sudska praksa).

49 Budući da ta odredba predviđa odstupanje od općeg pravila utvrđenog Direktivom 90/434, odnosno od provedbe zajedničkog sustava oporezivanja za postupke obuhvaćene područjem primjene te iste direktive, navedenu odredbu valja usko tumačiti (vidjeti, u tom smislu, presudu od 20. svibnja 2010., Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, t. 46.).

50 Kao prvo, valja navesti da u predmetnom slučaju, iako Direktiva 90/434 postavlja kao načelo pravo odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka od prenesene imovine i omogućava odbijanje tog prava samo pod jednim uvjetom, odnosno samo kad je glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva predviđenog postupka utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza (vidjeti, u tom smislu, presudu od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, t. 45.), propisom u glavnom postupku u načelu se odbija priznati to pravo, osim ako porezni obveznik najprije ispuni u njemu utvrđene formalne i materijalne zahtjeve.

51 Drugo, u mjeri u kojoj navedeni propis podvrgava dodjelu navedenog prava trima uvjetima istaknutima u točki 32. ove presude, on proširuje, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točkama 34. do 36. svojeg mišljenja, područje primjene pridržaja ovlasti država članica, navedenog u točkama 22. i 23. ove presude, iznad onoga što je određeno u članku 11. stavku 1. točki (a) Direktive 90/434.

52 Treće, kao što je nezavisni odvjetnik utvrdio u točki 36. svojeg mišljenja, protivno onomu što navodi francuska vlada, treći uvjet predviđen propisom iz glavnog postupka, odnosno da način provedbe postupka omogućava buduće oporezivanje kapitalnih dobitaka za koje je odgođeno oporezivanje – koji, osim toga, nije predviđen Direktivom 90/434 – ne može biti opravdan borbom protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, s obzirom na to da je taj cilj već izričito obuhvaćen drugim uvjetom utvrđenim tim propisom.

53 Četvrto, kad je riječ o pretpostavci utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza utvrđenoj u članku 11. stavku 1. točki (a) Direktive 90/434, valja podsjetiti da ta odredba ovlašćuje države članice da primijene pretpostavku utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza samo u slučaju da je cilj predviđenog postupka isključivo stjecanje porezne olakšice te da stoga nije proveden radi valjanih gospodarskih razloga (vidjeti, u tom smislu, presude od 17. srpnja 1997., Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, t. 45., i od 10. studenoga 2011., Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, t. 36.).

54 Peto, iz sudske prakse Suda proizlazi da države članice ne mogu, prenoseći članak 11. stavak 1. točku (a) Direktive 90/434, primijeniti opću pretpostavku utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza.

55 U tom pogledu Sud je već pojasnio da se, radi provjere je li cilj predmetnog postupka utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza, nadležna nacionalna tijela ne mogu zadovoljiti primjenom općih unaprijed određenih kriterija, već moraju u svakom pojedinom slučaju izvršiti opću ocjenu tog postupka s obzirom na to da uvođenje općeg pravila koje automatski isključuje određene kategorije postupaka od poreznih olakšica a da pritom ne vodi računa o tome radi li se stvarno o utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, prelazi ono što je nužno za izbjegavanje takve utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i ugrožava cilj te direktive (presuda od 10. studenoga 2011., Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, t. 37.).

56 Međutim, u mjeri u kojoj propis u glavnom postupku, radi dodjele prava na odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka na temelju Direktive 90/434, od poreznog obveznika sustavno i bezuvjetno zahtijeva da dokaže da je predmetni postupak opravdan gospodarskim razlogom i da mu glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza, a da porezna uprava pritom nije dužna pružiti ni najmanji dokaz nepostojanja valjanih gospodarskih razloga ili dokaz utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, njime se uvodi opća pretpostavka utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza.

57 S obzirom na prethodna razmatranja, valja utvrditi da članak 11. stavak 1. točku (a) Direktive 90/434 treba tumačiti tako da mu se protivi donošenje nacionalnog propisa poput onog u glavnom postupku.

Članak 49. UFEU-a

58 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, člankom 49. UFEU-a propisuje se ukidanje ograničenja slobode poslovnog nastana. Premda odredbe Ugovora o FEU-u koje se odnose na slobodu poslovnog nastana prema svojem tekstu imaju za cilj osigurati povlasticu nacionalnog tretmana u državi članici primateljici, one se također protive tomu da država članica podrijetla postavlja prepreke svojim državljanima ili trgovačkom društvu koje je osnovano u skladu s njezinim zakonima u pogledu uspostavljanja poslovnog nastana u drugoj državi članici (presuda od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 35. i navedena sudska praksa).

59 Kao ograničenja slobode poslovnog nastana treba smatrati sve mjere koje zabranjuju ostvarivanje te slobode ili ga ometaju ili čine manje privlačnim (presuda od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 36., kao i navedena sudska praksa).

60 Valja utvrditi da je, u predmetu u glavnom postupku, samo u slučaju prekograničnih spajanja dodjela prava na odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka od imovine koju je francusko društvo prenijelo na društvo sa sjedištem u drugoj državi članici podvrgnuta zahtjevima predmetnog propisa.

61 Kao što je to navela francuska vlada, taj propis različito tretira prekogranična spajanja i spajanja unutar države.

62 Takva razlika može ih odvratiti od ostvarivanja njihove slobode slobodnog nastana i stoga čini ograničenje te slobode.

63 Takvo ograničenje može se prihvatiti samo ako može biti objektivno opravdano važnim razlozima u općem interesu prepoznatima pravom Unije. Nadalje je nužno, u tom slučaju, da ono ne prelazi ono što je nužno za postizanje tog cilja (presuda od 29. studenoga 2011., National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, t. 42. i navedena sudska praksa).

64 Prema francuskoj vladi, ograničenje u glavnom postupku opravdano je važnim razlogom u općem interesu povezanim s borbom protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i s borbom povezanom sa zaštitom uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica.

65 U tom pogledu valja navesti da je Sud već presudio da borba protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza i potreba očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica čine važne razloge u općem interesu koji mogu opravdati ograničenje sloboda kretanja zajamčenih Ugovorom (presuda od 5. srpnja 2012., SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, t. 36. i 37. kao i navedena sudska praksa).

66 Kad je riječ o potonjem cilju, ipak valja navesti, poput nezavisnog odvjetnika u točki 39. njegova mišljenja, da je on već osiguran samom Direktivom 90/434.

67 Kao što to proizlazi iz sudske prakse Suda, iz četvrte i šeste uvodne izjave te direktive proizlazi da se njome uspostavlja samo sustav odgode oporezivanja kapitalnih dobitaka svojstvenih imovini koja se prenosi, koji, izbjegavajući da prijenos djelatnosti dovede sam po sebi do oporezivanja, štiti financijske interese države prenesenog društva osiguravajući oporezivanje kapitalnih dobitaka u trenutku njezina stvarnog raspolaganja (presuda od 19. prosinca 2012., 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, t. 28.).

68 Stoga navedeni cilj ne može, u predmetu iz glavnog postupka, opravdati ograničenje slobode poslovnog nastana.

69 Kad je riječ o važnom razlogu u općem interesu povezanom s borbom protiv utaje ili izbjegavanja plaćanja poreza, dovoljno je utvrditi, kao što je to učinio nezavisni odvjetnik u točkama 72. i 73. svojega mišljenja, da taj cilj ima isti doseg bilo da se na njega poziva primjenom članka 11. stavka 1. točke (a) Direktive 90/434 bilo kao na opravdanje ograničenja primarnog prava. Stoga se razmatranja iz točaka 54. do 56. ove presude, koja se odnose na proporcionalnost propisa u glavnom postupku i na tu odredbu, također primjenjuju na analizu proporcionalnosti tog propisa u odnosu na slobodu poslovnog nastana. Iz toga slijedi da porezni propis, poput onog u glavnom postupku, kojim se uvodi opća pretpostavka o utaji ili izbjegavanju plaćanja poreza, prelazi preko onog što je nužno za postizanje navedenog cilja i stoga ne može opravdati ograničenje te slobode.

70 S obzirom na sva prethodna razmatranja, na drugo postavljeno pitanje valja odgovoriti na način da članak 49. UFEU-a i članak 11. stavak 1. točku (a) Direktive 90/434 treba tumačiti tako da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji u slučaju prekograničnog spajanja

podvrgava dodjelu poreznih olakšica primjenjivih na takav postupak na temelju te direktive, u predmetnom slučaju odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka od imovine koju je francusko društvo prenijelo na društvo sa sjedištem u drugoj državi članici, postupku prethodnog odobrenja u okviru kojeg, kako bi dobio to odobrenje, porezni obveznik mora dokazati da je predmetni postupak opravdan gospodarskim razlogom, da mu glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza i da način njegove provedbe omogućava buduće oporezivanje kapitalnih dobitaka čije je oporezivanje odgođeno, dok se u slučaju spajanja unutar države takva odgoda dodjeljuje a da porezni obveznik nije podvrgnut takvom postupku.

Troškovi

71 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **U mjeri u kojoj se člankom 11. stavkom 1. točkom (a) Direktive Vijeća 90/434/EEZ od 23. srpnja 1990. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, prijenose imovine i zamjenu dionica društava različitih država članica ne provodi iscrpno usklađivanje, pravo Unije omogućava ocjenu usklađenosti nacionalnog propisa, poput onog u glavnom postupku, u odnosu na primarno pravo, kad je taj propis donesen radi prenošenja u unutarnje pravo mogućnosti sadržane u toj odredbi.**

2. **Članak 49. UFEU-a i članak 11. stavak 1. točku (a) Direktive 90/434 treba tumačiti tako da im se protivi nacionalni propis, poput onog u glavnom postupku, koji, u slučaju prekograničnog spajanja, podvrgava dodjelu poreznih olakšica primjenjivih na takav postupak na temelju te direktive, u predmetnom slučaju odgodu oporezivanja kapitalnih dobitaka od imovine koju je francusko društvo prenijelo na društvo sa sjedištem u drugoj državi članici, postupku prethodnog odobrenja u okviru kojeg, kako bi dobio to odobrenje, porezni obveznik mora dokazati da je predmetni postupak opravdan gospodarskim razlogom, da mu glavni cilj ili jedan od glavnih ciljeva nije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza i da način njegove provedbe omogućava buduće oporezivanje kapitalnih dobitaka čije je oporezivanje odgođeno, dok se u slučaju spajanja unutar države takva odgoda dodjeljuje a da porezni obveznik nije podvrgnut takvom postupku.**

Potpisi