

Zadeva C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Približevanje zakonodaj – Direktiva 90/434/EGS – Skupni sistem obdavčitve za združitve, delitve, ločitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic – člen 11(1)(a) – Uporaba za davek na promet nepremičnin“

Povzetek sodbe

1. *Vprašanja za predhodno odločanje – Pristojnost Sodišča – Razlaga, ki je bila zaprosena zaradi uporabe določbe prava Unije, ki je bila uveljavljena z nacionalnim pravom, v notranjem položaju – Pristojnost za dajanje te razlage*

(člen 267 PDEU)

2. *Približevanje zakonodaj – Skupni sistem obdavčitve za združitve, delitve, ločitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic – Direktiva 90/434 – Transakcije, katerih namen je davčna utaja ali izogibanje plačilu davka*

(Direktiva Sveta 90/434, člen 11(1)(a))

1. Kadar nacionalna zakonodaja za povsem notranje položaje, predvsem zato, da bi se izognila diskriminaciji ali morebitnemu izkrivljanju konkurence, sprejme enake rešitve, kot jih določa pravo Unije, je zagotovo v interesu Unije, da se zaradi izogibanja prihodnjim razhajajočim se razlagam določbe ali pojmi iz prava Unije razlagajo enako, in sicer ne glede na okoliščine, v katerih se uporabljajo.

(Glej točko 33.)

2. Člen 11(1)(a) Direktive 90/434 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic je treba razlagati tako, da uporabe preferencialnih sistemov iz te direktive ni mogoče zavrniti zavezancu, ki je prek pravne konstrukcije, ki vključuje združitve podjetij, nameraval preprečiti obdavčitev z davkom na promet nepremičnin, če ta davek ne spada na področje uporabe te direktive.

Države članice lahko namreč v skladu s tem členom le izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb. Zato je treba določbo člena 11(1)(a) Direktive 90/434, ker gre za izjemo od splošnih pravil, razlagati ozko, pri čemer je treba upoštevati njeno besedilo, njen namen in okvir, v katerega spada. S sklicevanjem – kar zadeva veljavne komercialne razloge – na prestrukturiranje ali racionalizacijo dejavnosti družb, ki sodelujejo v predvideni operaciji, zaradi obstoja katerih ne bi veljala domneva davčne utaje ali izogibanja plačila davka, ta določba torej očitno spada na področje združitve družb in drugih operacij prestrukturiranja, ki se nanje nanašajo, in se torej uporablja samo za davke, ki se poberejo ob takih operacijah.

Poleg tega Direktiva 90/434 ne vzpostavlja popolne harmonizacije davkov, ki jih je mogoče pobrati ob združitvi ali podobni operaciji med družbami različnih držav članic. Z vzpostavitvijo davčno nevtralnih pravil glede na konkurenco se ta direktiva omejuje na odpravo nekaterih davčnih omejitev, povezanih s čezmejnimi prestrukturiranjem podjetij. Iz tega izhaja, da se preferencialni sistemi, ki jih je uvedla Direktiva 90/434, lahko uporabljajo samo za davke, ki so izrecno navedeni v njej, zato se zanje lahko uporabi izjema iz člena 11(1)(a) te direktive. Ker v tej direktivi ni nobenega indicija, na podlagi katerega bi bilo mogoče sklepati, da je bil njen namen pravico do preferencialnih sistemov razširiti na druge davke, kot je davek, ki se pobere ob pridobitvi nepremičnine, ki je v zadevni državi članici, je treba šteti, da še vedno spadajo v davčno pristojnost držav članic ter da ugodnosti preferencialnih sistemov, ki jih uvaja Direktiva 90/434, na podlagi člena 11(1)(a) te direktive, ni mogoče odrediti, da bi se tako nadomestilo neplačilo davka, katerega osnova in stopnja sta nujno različna od tistih, ki se uporabijo pri združitvah družb in drugih operacij prestrukturiranja, ki jih zadevajo.

(Glej točke od 45 do 47, 49, 50, od 52 do 54 in 56 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 20. maja 2010(*)

„Približevanje zakonodaj – Direktiva 90/434/EGS – Skupni sistem obdavčitve za združitve, delitve, ločitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic – člen 11(1)(a) – Uporaba za davek na promet nepremičnin“

V zadevi C-352/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska) z odločbo z dne 11. julija 2008, ki je prispela na Sodišče 31. julija 2008, v postopku

Modehuis A. Zwijnenburg BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata v funkciji predsednika prvega senata, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič in J.-J. Kasel (poročevalci), sodniki,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Modehuis A. Zwijnenburg BV A. Bremmer, odvetnik,
- za nizozemsko vlado C. Wissels in M. Noort, zastopnici,
- za francosko vlado G. de Bergues in J.-C. Gracia, zastopnika,
- za italijansko vlado I. Bruni, zastopnica, skupaj s P. Gentilijem, avvocato dello Stato,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal in W. Roels, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 16. julija 2009

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za predhodno odločbo se nanaša na razlago člena 11(1)(a) Direktive Sveta 90/434/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (90/434/EGS) (UL L 225, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Modehuis A. Zwijnenburg BV (v nadaljevanju: Zwijnenburg) in Staatssecretaris van Financiën zaradi zahteve za vračilo plačanega davka na promet nepremičnin na podlagi oprostitve, ki jo določa zakon za primer združitve podjetij.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s prvo uvodno izjavo Direktive 90/434 je namen te direktive zagotoviti, da operacij prestrukturiranja družb iz različnih držav članic, kot so združitve, delitve, prenosi sredstev in zamenjave kapitalskih deležev, ne ovirajo omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic.

4 Iz četrte uvodne izjave je razvidno, da naj bi skupni davčni sistem odpravil obdavčitev v zvezi z združitvami, delitvami, prenosi sredstev ali zamenjavo kapitalskih deležev ter hkrati zavaroval finančne interese države, v kateri je prenosna družba ali prevzeta družba.

5 Na podlagi določbe člena 4(1) te direktive „[z]družitve ali delitve ne sme povzročiti

obdav?enja kapitalskih dobi?kov, izra?unanih iz razlike med realno vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovo vrednostjo za dav?ne namene.“

6 V skladu s ?lenom 8(1) Direktive 90/434 „[d]odelitev vrednostnih papirjev ob združitvi, delitvi ali zamenjavi kapitalskih deležev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice ali prevzemnice, družbeniku prenosne družbe ali prevzete družbe v zamenjavo za vrednostne papirje, ki predstavljajo kapital slednje, sama po sebi ne povzro?i obdav?itve dohodka, dobi?kov ali kapitalskih dobi?kov tega družbenika“.

7 ?len 11(1)(a) Direktive 90/434 dolo?a:

„1. Država ?lanica lahko zavrne uporabo ali odvzame ugodnosti vseh ali nekaterih dolo?b pod naslovi II, III in IV, kadar se izkaže, da:

a) je glavni namen združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev ali ko je eden glavnih namenov dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka; lahko dejstvo, da ena od operacij iz ?lena 1 ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov, kakor so prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti družb, ki sodelujejo v operaciji, povzro?i domnevo, da je glavni namen ali eden glavnih namenov operacije dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka.“

Nacionalna ureditev

8 ?len 14 zakona iz leta 1969 o davku od dohodkov pravnih oseb (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), v razli?ici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, dolo?a:

„1. Dav?ni zavezanec, ki prenese celo podjetje ali njegov samostojni del (odsvojitelj) drugemu subjektu, ki je že dav?ni zavezanec ali ki to postane na podlagi prenosa (prevzemnik) na podlagi zamenjave kapitalskih deležev (združitve podjetij), ne sme upoštevati dobi?ka, nastalega s prenosom ali ob prenosu [...]. ?e ti dobi?ki niso upoštevani, prevzemnik vstopi v položaj prenosnika glede vseh delov premoženja, ki so bili pridobljeni v okviru združitve podjetij.

[...]

4. Ne glede na dolo?be v prvem in drugem odstavku, se dobi?ki upoštevajo, ?e je glavni namen združitve podjetij izogibanje obdav?itvi ali njena odložitve. ?e ni dokazano nasprotno, se šteje, da je glavni namen združitve podjetij izogibanje obdav?itvi ali njena odložitve, razen ?e je bila združitve izvedena zaradi komercialno veljavnih razlogov, kakor so prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti odsvojitelja in prevzemnika. ?e se v treh letih po združitvi kapitalski deleži odsvojitelja ali prevzemnika v celoti ali delno, neposredno ali posredno odsvojijo subjektu, ki ni povezan z odsvojiteljem ali prevzemnikom, se šteje, da ne obstajajo komercialno utemeljeni razlogi, dokler se ne dokaže druga?e.

[...]

8. Odsvojitelj, ki želi biti gotov, da se ne bo štelo, da je glavni namen združitve podjetij izogibanje obdav?itvi ali njena odložitve, lahko pred odsvojitvijo naslovi zahtevo na inšpektorja, ki bo odlo?il z odlo?bo, proti kateri je mogo? ugovor.“

9 V ?lenu 2 zakona iz leta 1970 o davku na pravne posle (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), v razli?ici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, je davek na promet nepremi?nin opredeljen kot „davek, ki se ga pobere ob pridobitvi nepremi?nin, ki so na Nizozemskem, ali davek, ki se pla?uje za te nepremi?nine“.

10 ?len 4 tega zakona natan?neje dolo?a:

„V smislu ?lena 2 so ‚stvari‘ predvsem (fiktivne nepremi?nine):

a. kapitalski deleži v druŹbah, v katerih je kapital razdeljen na delnice in katerih sredstva so ali so bila ob pridobitvi ali kadar koli v letu pred pridobitvijo v bistvenem delu nepremi?nine, ki so na Nizozemskem, pod pogojem da se vse te nepremi?nine uporabljajo ali so se uporabljale v celoti ali v bistvenem delu za pridobitev, odsvojitvev ali uporabo teh nepremi?nin;

[...]“

11 V skladu s ?lenom 14 tega zakona „davek znaša 6 %“.

12 ?len 15(1)(h) tega zakona dolo?a:

„1. Pod pogoji iz izvedbenega predpisa je davka oproš?ena pridobitev [...]

h. v primeru zdruŹitve, delitve in notranjega prestrukturiranja; [...]“

13 ?len 5a pravilnika za izvedbo zakona o davku na pravne posle (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), v razli?ici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, dolo?a:

„1. Oprostitev v primeru zdruŹitev iz ?lena 15(1)(h) zakona se uporabi, ?e druŹba pridobi drugo druŹbo ali njen samostojni del na podlagi dodelitve kapitalskih deleŹev.

2. Za dodelitev kapitalskih deleŹev gre, ?e se poleg dodelitve kapitalskih deleŹev izpla?a znesek v denarju, ki je enak najve? 10 % vrednosti dodeljenih kapitalskih deleŹev.

[...]

7. Za namene uporabe tega ?lena druŹba pomeni delniško druŹbo, druŹbo z omejeno odgovornostjo, komanditno druŹbo ali drugo druŹbo, katere osnovni kapital je v celoti ali delno razdeljen na kapitalске deleŹe [...]“

Dejansko stanje in vprašanje za predhodno odlo?anje

14 DruŹba Zwijnenburg je vodila trgovino z obla?ili v dveh prostorih na naslovu Tolstraat 17 in 19 v Meerbeeku (Nizozemska). DruŹba Zwijnenburg je bila lastnica prostorov na naslovu Tolstraat 19, prostore na naslovu Tolstraat 17 pa je najemala od druŹbe A. Zwijnenburg Beheer BV (v nadaljevanju: Beheer), ki je bila lastnica teh prostorov in katere edina dejavnost je bilo upravljanje nepremi?nin.

15 Imetnika kapitalskih deleŹev druŹbe Beheer sta bila A. J. Zwijnenburg in njegova Źena (v nadaljevanju: starši).

16 Imetnika kapitalskih deleŹev druŹbe Zwijnenburg sta bila, prek holdinga, L. E. Zwijnenburg (v nadaljevanju: sin) in njegova Źena.

17 Da bi dokon?ali sinov prevzem poslov od staršev, ki se je za?el Źe decembra 1990, je bilo predvideno, da druŹba Zwijnenburg prenese svojo trgovino z obla?ili in prostore na naslovu Tolstraat 19 v zameno za deleŹe v druŹbi Beheer. V skladu s ?lenom 14(1) zakona iz leta 1969 o davku od dohodkov pravnih oseb bi ta zdruŹitev morala biti oproš?ena pla?ila davkov.

18 V poznejši fazi bi druŹba Zwijnenburg morala pridobiti preostale deleŹe druŹbe Beheer, ki

pripadajo staršem in na katerih je ustanovljena nakupna opcija. Ta posel bi moral biti oproščen plačila davka na promet nepremičnin na podlagi člena 15(1)(h) zakona iz leta 1970 o davku na pravne posle v povezavi s členom 5a(1) izvedbenega pravilnika tega zakona.

19 Družba Zwijnenburg je z dopisom z dne 13. januarja 2004, naslovljenim na davčno upravo, želela pridobiti potrdilo, da se lahko predvidena združitev družb Zwijnenburg in Beheer in poznejša pridobitev kapitalskih deležev družbe Beheer, ki jo opravi družba Zwijnenburg, lahko izvedeta brez obdavčitve, še zlasti brez odmere davka na promet nepremičnin.

20 Vendar je davčni inšpektor z odločbo z dne 19. januarja 2004 to zahtevo zavrnil, ker je menil, da se za predvideno združitev uporablja člen 14(4) zakona iz leta 1969 o davku od dohodkov pravnih oseb, glede na to, da je njen glavni namen izogibanje obdavčitvi ali njena odložitev.

21 Na podlagi ugovora je ta inšpektor potrdil svojo odločbo. V pritožbenem postopku je Gerechtshof te 's-Gravenhage odločilo, da pravno sredstvo, ki ga je proti tej odločbi vložil Zwijnenburg, ni utemeljeno.

22 Po presoji tega sodišča je bil namen združiti prostora na naslovih Tolstraat 17 in 19 v eno samo podjetje, katerega ugodnosti bi na koncu pripadle sinu, vsekakor utemeljen z veljavnimi komercialnimi razlogi. Nasprotno pa je presodilo, da izbrani način te združitve podjetij ni bil utemeljen z gospodarskimi interesi, glede na to, da bi Zwijnenburg moral prenesti svoje podjetje na Beheer in kasneje pridobiti kapitalske deleže, ki bi jih slednji izdal.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage je odločilo, da Zwijnenburg ni zadostno izkazal, da glavni namen ali eden od glavnih namenov predvidene združitve podjetij ni bila davčna utaja ali izogibanje plačilu davka. Edini razlog za izpeljavo te združitve naj bi bilo izogibanje plačilu davka na prenos premoženja, ki bi bil odmerjen pri neposrednem prenosu lokala na naslovu Tolstraat 17 Zwijnenburgu, in odložitev odmere davka od dohodkov pravnih oseb, ki bi bil izražen glede na razliko med knjigovodsko vrednostjo te stavbe in njeno vrednostjo v gospodarskem prometu ob prenosu.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage je odločilo, da čeprav je bil končni namen posla določen na podlagi poslovnih razlogov, je bila izbrana finančna struktura, ki je k temu vodila, le umetni način za pridobitev davčnih ugodnosti, ki veljajo samo za združitve podjetij.

25 Družba Zwijnenburg je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden.

26 To sodišče je ugotovilo, da bi s to operacijo starši spet postali vpleteni v podjetje, čeprav je bil njihov namen izstopiti iz njega v korist sina in njegove žene. Na podlagi tega je sklepalo, da je bil eden od glavnih ciljev predvidene združitve izogibanje nekaterim davčnim posledicam – predvsem davku na promet nepremičnin, ki bi ga morala plačati družba Zwijnenburg – ki bi nastale, če bi ta družba pridobila prostore na naslovu Tolstraat 17 ali če bi nanjo bili preneseni kapitalski deleži Beheerja.

27 Hoge Raad der Nederlanden poudarja, da člen 14 zakona iz leta 1969 o davku od dohodkov pravnih oseb povzema določbo člena 11(1)(a) Direktive 90/434 za uporabo tudi glede izključno notranjih položajev. Vendar ugotavlja, da davek na promet nepremičnin ne spada med davke, odmeri katerih se je treba izogniti na podlagi te direktive.

28 V teh okoliščinah je Hoge Raad der Nederlanden prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje postavilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 11(1)(a) Direktive 90/434 [...] razlagati tako, da se uporaba preferencialnih sistemov iz te direktive lahko zavrne zavezancu, če je namen vseh pravnih aktov prepričati obdavčitev z drugim davkom, kot so davki, na katere se nanašajo preferencialni sistemi, ki so navedeni v tej direktivi?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

29 Vse stranke, ki so vložile pisna stališča, razen družbe Zwijnenburg, predlagajo, naj se Sodišče izreče za pristojno za odgovor na vprašanje za predhodno odločanje.

30 V zvezi s tem je treba spomniti, da je v skladu s členom 234 ES Sodišče pristojno za predhodno odločanje med drugim o vprašanih glede razlage Pogodbe ES ter glede veljavnosti in razlage aktov institucij Unije.

31 Ni sporno, da se spor v glavni stvari nanaša na določbo nacionalnega prava, ki se uporablja v povsem nacionalnem kontekstu.

32 Vendar je predložitveno sodišče navedlo, da se je nizozemski zakonodajalec pri prenosu določb Direktive 90/434 odločil, da davčno obravnavo, ki jo določa ta direktiva, uporabi tudi za izključno notranje položaje, tako da bi se za nacionalna in čezmejna prestrukturiranja uporabljal isti davčni režim za združitve.

33 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da je – kadar nacionalna zakonodaja za povsem notranje položaje sprejme enake rešitve, kot jih določa pravo Unije, predvsem zato, da bi se izognila diskriminaciji državljanov ali morebitnemu izkrivljanju konkurence – zagotovo v interesu Unije, da se zaradi izogibanja prihodnjim razhajajočim se razlagam določbe ali pojmi, prevzeti iz prava Unije, razlagajo enako, in sicer ne glede na okoliščine, v katerih se jih uporablja (glej sodbi z dne 17. julija 1997 v zadevi Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 32, in z dne 15. januarja 2002 v zadevi Andersen og Jensen, C-43/00, Recueil, str. I-379, točka 18).

34 Dodati je treba, da je le nacionalno sodišče pristojno, da presodi natančen obseg te napotitve na pravo Unije, saj je pristojnost Sodišča omejena na le presojo določb tega prava (zgoraj navedena sodba Leur-Bloem, točka 33).

35 Iz predhodnih ugotovitev izhaja, da je Sodišče pristojno za razlago določb Direktive 90/434, čeprav neposredno ne urejajo položaja v postopku v glavni stvari. Zato je treba odgovoriti na vprašanje, ki ga je postavilo Hoge Raad der Nederlanden.

Vprašanje za predhodno odločanje

36 S postavljenim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da se uporaba preferencialnih sistemov iz te direktive lahko zavrne zavezancu, ki je prek pravne konstrukcije, ki vključuje združitve podjetij, nameraval prepričati obdavčitev z drugim davkom, kot je v postopku v glavni stvari, to je davek na promet nepremičnin, če se ta direktiva nanj ne nanaša.

37 Iz spisa izhaja, da zaradi neobstoja izrecne nacionalne določbe, ki bi nizozemskim davčnim organom omogočila, da zavrnejo ugodnost oprostitve plačila davka na promet nepremičnin pri združitvi podjetij, kadar je ugotovljeno, da je izogibanje temu davku glavni razlog zavezanca, da izvede združitve, te oblasti nameravajo uporabiti člen 11(1)(a) Direktive 90/434 tako, da bi odmerile davek od dohodkov pravnih oseb namesto davka na promet nepremičnin, plačilu

katerega se je zavezanec izognil.

38 Glede na cilj, ki ga uresničuje ta direktiva, je Sodišče že pojasnilo, da je v skladu z njeno prvo uvodno izjavo njen namen uvesti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, tako da se podjetjem omogoči, da se prilagodijo zahtevam skupnega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni. V isti uvodni izjavi je predvideno tudi, da združitev, delitev, prenosov sredstev in zamenjav kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ne smejo ovirati omejitve, pomanjkljivosti ali izkrivljanja, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic (zgoraj navedena sodba Leur-Bloem, točka 45).

39 Natančneje, Direktiva 90/434 je namenjena odpravi davčnih ovir za čezmejna prestrukturiranja podjetij, s tem da se zagotovi, da se morebitno povečanje vrednosti kapitalskih deležev ne obdavči, preden dejansko ne pride do njega (sodbi z dne 5. julija 2007 v zadevi Kofoed, C-321/05, ZOdl., str. I-5795, točka 32, in z dne 11. decembra 2008 v zadevi A. T., C-285/07, ZOdl., str. I-9329, točka 28).

40 S tem namenom Direktiva 90/434 določa, predvsem v členu 4, da združitev ali delitev ne sme povzročiti obdavčitve kapitalskih dobičkov, izraženih iz razlike med realno vrednostjo prenesenih sredstev in obveznosti ter njihovo vrednostjo za davčne namene, in v členu 8, da dodelitev vrednostnih papirjev ob združitvi, delitvi ali zamenjavi kapitalskih deležev, ki predstavljajo kapital družbe prejemnice ali prevzemnice, družbeniku prenosne družbe ali prevzete družbe v zamenjavo za vrednostne papirje, ki predstavljajo kapital slednje, sama po sebi ne povzroči obdavčitve dohodka, dobičkov ali kapitalskih dobičkov tega družbenika.

41 Prav tako je Sodišče že odločilo, da se skupni sistem obdavčitve, ki ga je uvedla Direktiva 90/434 in ki zajema različne davčne ugodnosti, nanaša prav na vse operacije združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev, ne glede na to, ali so njihovi razlogi finančni, gospodarski ali le davčni (zgoraj navedeni sodbi Leur-Bloem, točka 36, in Kofoed, točka 30).

42 Iz tega izhaja, da določitev operacij, za katere se lahko uporabijo preferencialni sistemi, ki jih določa Direktiva 90/434, ni odvisna od finančnih, gospodarskih ali davčnih razlogov. Nasprotno pa razlogi za operacijo postanejo spet pomembni, kadar se uporabi možnost, opredeljena v členu 11(1) te direktive.

43 Tako lahko na podlagi člena 11(1)(a) Direktive 90/434 države članice zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb te direktive, kadar je glavni ali eden glavnih namenov zamenjave kapitalskih deležev davčna utaja ali izogibanje plačilu davka. Poleg tega ta določba natančneje določa, da lahko dejstvo, da operacija ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov, kakor je prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti družb, ki sodelujejo v operaciji, povzroči domnevo, da ima operacija tak namen (zgoraj navedeni sodbi Leur-Bloem, točki 38 in 39, in Kofoed, točka 37).

44 Da bi preverili, ali ima nartovana operacija tak cilj, se pristojni nacionalni organi ne smejo omejiti na uporabo vnaprej določenih splošnih meril, temveč morajo celovito preučiti posamezne primere (zgoraj navedena sodba Leur-Bloem, točka 41).

45 Države članice lahko namreč v skladu s členom 11(1)(a) Direktive 90/434 le izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti vseh ali nekaterih določb (zgoraj navedeni sodbi Kofoed, točka 37, in A. T., točka 31).

- 46 Zato je treba določiti člen 11(1)(a) Direktive 90/434, ker gre za izjemo od splošnih pravil, razlagati ozko, pri čemer je treba upoštevati njeno besedilo, njen namen in okvir, v katerega spada.
- 47 S sklicevanjem – kar zadeva veljavne komercialne razloge – na prestrukturiranje ali racionalizacijo dejavnosti družb, ki sodelujejo v predvideni operaciji, zaradi obstoja katerih ne bi veljala domneva davčne utaje ali izogibanja plačilu davka, ta določba torej očitno spada na področje združitve družb in drugih operacij prestrukturiranja, ki se nanje nanašajo, in se torej uporablja samo za davke, ki se poberejo ob takih operacijah.
- 48 Zgornje ugotovitve še potrjuje dejstvo, da glede na sedanje stanje prava Unije neposredna obdavčitev kot taka ne spada med njene pristojnosti.
- 49 Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 52 sklepnih predlogov, Direktiva 90/434 res ne vzpostavlja popolne harmonizacije davkov in dajatev, ki se lahko odmerijo pri združitvah ali podobnih operacijah družb različnih držav članic. Z vzpostavitvijo davčno nevtralnih pravil glede na konkurenco se ta direktiva omejuje na odpravo nekaterih davčnih omejitev, povezanih s čezmejnimi prestrukturiranjem podjetij.
- 50 Iz tega izhaja, da se preferencialni sistemi, ki jih je uvedla Direktiva 90/434, lahko uporabljajo samo za davke, ki so izrecno navedeni v njej, zato se zanje lahko uporabi izjema iz člena 11(1)(a) te direktive.
- 51 V okviru uvedenih preferencialnih sistemov pa se Direktiva 90/434 nanaša predvsem na davke, ki jih morajo nositi družbe in njihovi družbeniki, pri čemer pa daje poseben pomen obdavčenju kapitalskih dobičkov.
- 52 Nasprotno pa v omenjeni direktivi ni nobenega indicija, na podlagi katerega bi bilo mogoče sklepati, da je bil njen namen pravico do preferencialnih sistemov razširiti na druge davke, kot je davek v postopku v glavni stvari, to je davek, ki se ga pobere ob pridobitvi nepremičnine, ki je v zadevni državi članici.
- 53 Zato je treba tak primer obravnavati tako, da vedno spada v davčno pristojnost držav članic.
- 54 V teh okoliščinah ugodnosti preferencialnih sistemov, ki jih uvaja Direktiva 90/434, na podlagi člena 11(1)(a) te direktive, ni mogoče odrediti, da bi se tako nadomestilo neplačilo davka, obravnavanega v postopku v glavni stvari, katerega osnova in stopnja sta nujno različna od tistih, ki se uporabijo pri združitvah družb in drugih operacij prestrukturiranja, ki jih zadevajo.
- 55 Drugačen pristop bi ne samo ogrozil enotno in skladno razlago Direktive 90/434, temveč bi tudi presegel tisto, kar je nujno za zaščito finančnih interesov zadevne države članice, kot je določeno v četrti uvodni izjavi te direktive. Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 66 sklepnih predlogov, se finančni interes zadevne države članice, ki ga je treba varovati, omeji na odmero tega davka in torej ne spada na področje uporabe te direktive, če je glavni ali eden glavnih namenov združitve izogibanje plačilu davka na promet nepremičnin.
- 56 Ob upoštevanju navedenega je treba odgovoriti na zastavljeno vprašanje, da je treba člen 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da uporabe preferencialnih sistemov iz te direktive ni mogoče zavrniti zavezancu, ki je prek pravne konstrukcije, ki vključuje združitve podjetij, nameraval preprečiti obdavčitev z drugim davkom, kot je ta v postopku v glavni stvari, to je davek na promet nepremičnin, če ta davek ne spada na področje uporabe te direktive.

Stroški

57 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

?len 11(1)(a) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdav?itve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev dru?b iz razli?nih dr?av ?lanic (90/434/EGS) je treba razlagati tako, da uporabe preferencialnih sistemov iz te direktive ni mogo?e zavrniti zavezancu, ki je prek pravne konstrukcije, ki vklju?uje zdru?itev podjetij, nameraval prepre?iti obdav?itev z drugim davkom, kot je ta v postopku v glavni stvari, to je davek na promet nepremi?nin, ?e ta davek ne spada na podro?je uporabe te direktive.

Podpisi

*Jezik postopka: nizozemš?ina.