

Predmet C-318/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

12. svibnja 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Fővárosi Törvényszék (Okružni sud u Budimpešti, Mađarska)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

27. travnja 2022.

Tužitelj:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Tuženik:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet glavnog postupka

Upravna tužba podnesena protiv odluke Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Žalbeni odjel Državne porezne i carinske uprave, Mađarska; u daljnjem tekstu: tuženik), kojom se potvrđuje rješenje prvostupanjskog poreznog tijela kojim je odbijeno smanjenje porezne osnovice poreza na dobit koje je tražilo društvo s ograničenom odgovornošću GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (u daljnjem tekstu: tužitelj) za prihode proknjižene nakon pretvorbe društva.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Predmet: Tumačenje nacionalnog propisa kojim se za potpuno unutarnje situacije utvrđuju odredbe istovjetne odredbama direktive Unije kojom se uređuju prekogranična činjenična stanja. Primjena članka 8. stavka 2. Direktive 2009/133 u slučaju pretvorbe trgovačkog društva s jednim članom i, ovisno o slučaju, povezanost primjene navedene odredbe s određenim zahtjevima.

Pravni temelj: Članak 267. UFEU-a

Prethodna pitanja

- (a) Treba li Direktivu Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu (u daljnjem tekstu: Direktiva) tumačiti na način da je u skladu s njezinom uvodnom izjavom 2. i člankom 1. točkom (a) nacionalni propis (ili odredba), ili tumačenje i praktična primjena navedenog propisa (ili odredbe), na temelju kojeg se Direktiva ne odnosi na nacionalne, nego samo na međunarodne i prekogranične pretvorbe, s obzirom na okolnost da su odredbe Direktive prenesene a társasági adóról és az oształékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvényem (Zakon br. LXXXI iz 1996. o porezu na dobit i porezu na dividende; u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dobit) na način da je nacionalni zakonodavac, iako se pravom Zajednice predmetno pitanje izravno ne uređuje, u članku 31. stavku 1. točki (a) navedenog zakona utvrdio da je njegov cilj usklađivanje s aktima prava Unije, među kojima se nalazi i Direktiva?
- (b) Treba li članak 8. stavak 2. Direktive tumačiti na način da je s njim u skladu nacionalni propis (ili odredba), ili tumačenje i praktična primjena navedenog propisa (ili odredbe), na temelju kojeg je dioničar prenesenog društva prilikom djelomične podjele poduzeća sa sjedištem u istoj državi članici obvezan smanjiti nominalnu vrijednost vlastitog udjela u prenesenom društvu (upisani kapital prenesenog društva) kako bi se u računovodstvenim podacima smanjila vrijednost njegova udjela (odnosno njegovih poslovnih udjela) u prenesenom društvu, pri čemu porezna uprava to smanjenje knjigovodstvene vrijednosti zahtijeva kao preduvjet za primjenu poreznog tretmana predviđenog člankom 8. stavkom 2. Direktive, čak i u slučaju da djelomična podjela znači gubitke za dioničara prenesenog društva?
- (c) Treba li članak 8. stavak 2. Direktive tumačiti na način da je s njim u skladu nacionalni propis (ili odredba), ili tumačenje i praktična primjena navedenog propisa (ili odredbe), na temelju kojeg se porezni tretman za potrebe poreza na dobit koji je predviđen navedenim propisom ne primjenjuje na djelomičnu podjelu u slučaju da je predmetno preneseno društvo trgovačko društvo s jednim članom, odnosno, u slučaju da nakon djelomične podjele osnivač prenesenog društva dosljedno zadržava u vlasništvu 100 % udjela u navedenom društvu ili da nema promjene u upisanom kapitalu prenesenog trgovačkog društva?

Navedene odredbe prava Unije

Direktiva Vijeća 2009/133/EZ od 19. listopada 2009. o zajedničkom sustavu oporezivanja koji se primjenjuje na spajanja, podjele, djelomične podjele, prijenose imovine i zamjene dionica društava iz različitih država članica te na

prijenos sjedišta SE-a ili SCE-a iz jedne države članice u drugu: uvodna izjava 2., članak 1. točka (a), članak 2. točka (c), članak 8. stavci 2. i 5.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Zakon o porezu na dobit: članak 1. stavak 5., članak 4. točka 23/a, članak 7. stavak 1. točka (gy) podtočka 1., članak 8. stavak 1. točka (m) podtočka (mb), članak 31. stavak 1. točka (a)

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Zakon br. C iz 2000. o računovodstvu; u daljnjem tekstu: Zakon o računovodstvu): članak 85. stavak 1. točka (d)

Sažet prikaz činjenica i glavnog postupka

- 1 Tužitelj je imatelj 100 % udjela u društvu s ograničenom odgovornošću GE Hungary Kft. (u daljnjem tekstu: GE Hungary), koje je pak bilo imatelj 100% udjela u društvu s ograničenom odgovornošću GE Aviation Hungary Kft. (u daljnjem tekstu: GE Aviation). Ta su tri društva 2017. potpisala sporazum u svrhu takozvane „djelomične podjele uz spajanje preuzimanjem”.
- 2 U okviru te pretvorbe pokrenuta je podjela dviju gospodarskih cjelina društva GE Hungary u pogledu kojih je izvršeno spajanje preuzimanjem u društvo GE Aviation. Podjela navedenih gospodarskih cjelina proknjižena je u društvu GE Hungary smanjenjem rezervi, bez promjene upisanog kapitala navedenog društva.
- 3 Tužitelj je istodobno stekao izravni udjel od 99,6 % u društvu GE Aviation. Upisani kapital potonjeg društva za te je potrebe povećan na teret rezervi. Osim toga, smanjila se vrijednost udjela društva GE Hungary u društvu GE Aviation, što je također proknjiženo smanjenjem rezervi.
- 4 Tužitelj je zadržao 100 % udjela u društvu GE Hungary.
- 5 Tužitelj je nakon poreznog nadzora provedenog 2019. zatražio smanjenje porezne osnovice poreza na dobit u iznosu od 83 331 000 000 HUF zbog navedene djelomične podjele gospodarskih cjelina društva GE Hungary. Prvostupanjsko porezno tijelo odbilo je zahtjev i istaknulo da zatraženi iznos smanjenja porezne osnovice ne odgovara smanjenju udjela, odnosno, da pretvorba ne podrazumijeva nikakvu izmjenu ni u pogledu tužiteljeva udjela u društvu GE Hungary ni u pogledu upisanog kapitala potonjeg društva.
- 6 Tuženik je u svojstvu drugostupanjskog poreznog tijela potvrdio to rješenje i smatrao da se s obzirom na izneseno obrazloženje ne primjenjuje članak 7. stavak 1. točka (gy) podtočka 1. Zakona o porezu na dobit. S druge strane, istaknuo je da se tužitelj ne može pozvati na Direktivu jer se ona, u skladu s njezinim člankom 1. stavkom 1., primjenjuje samo na podjele u kojima sudjeluju društva iz dvije ili više država članica. Tuženik je zaključio da, s obzirom na

navedeno obrazloženje, ne treba smanjiti poreznu osnovicu tužiteljeva poreza na dobit za porezno razdoblje 2017. na temelju istaknute pravne osnove.

- 7 Tužitelj je sudu koji je uputio zahtjev podnio upravnu tužbu protiv tuženikova rješenja.

Ključni argumenti stranaka glavnog postupka

- 8 *Tužitelj* tvrdi da sporna transakcija čini djelomičnu podjelu u smislu članka 2. točke (c) Direktive. U skladu s ustaljenom praksom Suda, Direktiva se primjenjuje i važi u svim slučajevima u kojima se u nacionalnom pravu za rješavanje potpuno unutarnje situacije primjenjuju rješenja istovjetna onima predviđenima pravom Unije. Kad je riječ o spornoj transakciji, tuženik je trebao uzeti u obzir zajedničko tumačenje Zakona o računovodstvu i Zakona o porezu na dobit, temeljeno na Direktivi, u skladu s kojim društvo zbog takve pretvorbe nema nikakvu obvezu plaćanja poreza na dobit.
- 9 Naime, prema tužiteljevu mišljenju, odredbe Direktive koje se odnose na neoporezivanje prenesene su člankom 7. stavkom 1. točkom (gy) Zakona o porezu na dobit za slučaj smanjenja udjela i temelje se na pojmu iz članka 85. stavka 1. točke (d) Zakona o računovodstvu. Međutim, iz pojma djelomične podjele definiranog u članku 2. točki (d) Direktive ne proizlazi da preneseno društvo treba smanjiti svoj upisani kapital. To nije nužno slučaj ni u praksi, a nacionalne odredbe moguće je tumačiti i na način da budu u skladu s propisima Unije.
- 10 Tužitelj tvrdi da se državama članicama u Direktivi ne dodjeljuje nikakva margina prosudbe za njezino prenošenje, stoga one poreznu neutralnost utvrđenu u korist dioničara preuzetog društva ne mogu uvjetovati nikakvim drugim zahtjevom. Pogodnosti dodijeljene Direktivom mogu se uskratiti samo u slučaju da je glavni cilj predmetne transakcije utaja ili izbjegavanje plaćanja poreza, na što se tuženik nije pozvao niti je to sporno u ovom predmetu.
- 11 Tužitelj se isto tako poziva na temeljno načelo nadređenosti gospodarske stvarnosti: činjenica da tuženik zahtijeva smanjenje upisanog kapitala za ostvarivanje pogodnosti predviđenih Direktivom formalni je uvjet koji ni na koji način ne proizlazi iz Direktive, a ne može se izvesti ni iz Zakona o računovodstvu ni Zakona o porezu na dobit. Naime, vrijednost poslovnih udjela ne ovisi isključivo o upisanom kapitalu nego na nju utječu i drugi elementi kapitala.
- 12 *Tuženik* tvrdi da je primjena Direktive obvezna samo u slučaju da se transakcija izvršava između društava sa sjedištima u dvije ili više država članica, a da je u ovom predmetu transakcija izvršena između trgovačkih društava koja posluju u jednoj državi članici.
- 13 S druge strane, tuženik smatra da bi smanjenje porezne osnovice bilo moguće samo da se upisani kapital društva GE Hungary smanjio, odnosno, da transakcija nije knjižena samo na teret rezervi. Smatra da sudska praksa Suda koju navodi

tužitelj nije primjenjiva jer se okolnosti spora iz navedenog predmeta razlikuju od okolnosti u ovom slučaju. Uostalom, iz navedene sudske prakse ne proizlazi da se članak 7. stavak 1. točka (gy) podtočka 1. Zakona o porezu na dobit protivi Direktivi.

Sažet prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 14 Sud koji je uputio zahtjev treba odlučiti o tome je li, u slučaju pretvorbe (djelomične podjele) iz članka 2. točke (c) Direktive, u skladu s člankom 8. stavcima 2. i 5. Direktive tumačenje članka 7. stavka 1. točke (gy) podtočke 1. Zakona o porezu na dobit na temelju kojeg je uvjet za smanjenje porezne osnovice poreza na dobit koji se sastoji od „smanjenja udjela” ispunjen jedino ako se izmijeni upisani kapital, pri čemu nije dovoljno izmijeniti rezerve.
- 15 Direktiva je uključena u Zakon o porezu na dobit člankom 31. stavkom 1. točkom (a) navedenog zakona. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nacionalnim pravilom utvrđuju se odredbe koje su istovjetne odredbama Direktive i u pogledu prekograničnih pretvorbi i u pogledu potpuno nacionalnih pretvorbi. Načelom jednakog postupanja i načelom porezne neutralnosti zahtijeva se da se taj nacionalni propis tumači u skladu s Direktivom. Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu upućuje na presude Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) i Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Sud koji je uputio zahtjev smatra da članak 2. točka (c) Direktive u tom pogledu nije *acte clair* ni *acte éclairé*.