

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

18. října 2012(*)

„Sbližování právních předpisů – Směrnice 90/434/EHS – Společný systém zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států – Článek 11 odst. 1 písm. a) – Vnitrostátní právní úprava podmiňující poskytnutí daňových zvýhodnění získáním povolení – Povinnost podat žádost o povolení nejpozději 30 dnů před uskutečněním plánované operace“

Ve věci C-603/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Úpravno sodišče Republike Slovenije (Slovinsko) ze dne 8. prosince 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 21. prosince 2010, v řízení

Pelati d.o.o.

proti

Republice Slovinsko,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Levits, vykonávající funkci předsedy pátého senátu, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Pelati d.o.o. A. Jarkovičem, odvetník,
- za slovinskou vládu V. Klemenc, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Žebrem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Pelati d.o.o. (dále jen „Pelati“) a Republikou Slovinsko, jehož předmětem je zamítnutí žádosti o poskytnutí daňových zvýhodnění v souvislosti s rozdělením podniku daňovým orgánem posledně uvedeného státu.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, který je součástí její hlavy V, nadepsané „Závazná ustanovení“, ve znění, které se použije na spor v původním řízení, stanoví:

„Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že

a) hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů, například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem“.

Vnitrostátní právní úprava

4 Článek 47 zákona o dani z příjmů právnických osob (Zakon o davku ob dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, št. 17/05, dále jen „ZDDPO-1“) stanoví, že „převádějící společnosti, přijímající společnosti a společníci v převádějící společnosti se přiznávají práva podle článků 41 až 47 [tohoto zákona] na základě povolení vydaného daňovým orgánem, pokud jsou splněny podmínky stanovené v článcích 41 až 47 tohoto zákona“.

5 Postup zdanění fúze nebo rozdělení společností je upraven zákonem o daňovém řízení (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS, št. 25/05, dále jen „ZDavP-1“).

6 Podle čl. 345 odst. 2 ZDavP-1 musí osoba povinná k dani podat daňovému orgánu daňové přiznání nejpozději 60 dnů po zapsání rozdělení společnosti do obchodního rejstříku příslušného soudu.

7 Článek 363 ZDavP-1 stanoví:

„1) Povolení podle článku 47 ZDDPO-1 se vydává pro každou operaci zvlášť.

2) Žádost o povolení podává převádějící společnost [...] nebo přijímající společnost [...] nejpozději 30 dnů před plánovaným datem operace podle článku 41 ZDDPO-1.

[...]

5) Daňový orgán rozhodne o žádosti o povolení nejpozději do 30 dnů od přijetí této žádosti [...].“

8 Povinnost předchozího povolení od daňového orgánu, stanovená článkem 47 ZDDPO-1, ve

spojení s ?lánkem 363 ZDavP-1, byla s ú?inností od 1. ledna 2007 zrušena novelami zákona o dani z p?íjm? právnických osob a zákona o da?ovém ?ízení (Uradni list RS, ?. 117/06), které zavedly jednoduchý postup oznamování, v rámci kterého nespln?ní procesních podmínek ze strany osoby povinné k dani již automaticky nevede k zániku práv p?iznaných sm?nicí 90/434.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

9 Spole?nost Pelati p?ijala formou notá?ského zápisu ze dne 30. ?ervna 2005 plán rozd?lení, který po?ítal s p?evodem ?ásti jejího podniku na novou spole?nost. Dne 27. září 2005 podala spole?nost Pelati k obchodnímu rejst?íku p?íslušného soudu žádost o zapsání zm?n týkajících se jejích stanov. Tyto zm?ny byly zapsány usnesením ze dne 12. ?íjna 2005. Dne 21. ?íjna 2005 podala spole?nost Pelati žádost o p?iznání da?ových zvýhodn?ní v souvislosti s tímto rozd?lením.

10 Da?ový orgán konstatoval, že se transformace spole?nosti uskute?nila v okamžiku zápisu zm?n stanov do obchodního rejst?íku. Zamítl proto žádost spole?nosti Pelati z toho d?vodu, že nepodala žádost ve lh?t? stanovené v ?lánku 363 ZDavP-1, a sice nejpozd?ji 30 dn? p?ed uskute?n?ním plánované transformace.

11 Spole?nost Pelati podala odvolání proti uvedenému zamítavému rozhodnutí a tvrdila, že da?ový orgán ani nep?ezkoumal, zda byly spln?ny základní podmínky pro poskytnutí da?ových zvýhodn?ní podle ZDDPO-1. Toto odvolání bylo rovn?ž zamítnuto, a to z d?vodu, že 30denní lh?ta je imperativní, takže žádost spole?nosti Pelati byla nep?ípustná, jelikož byla podána opožd?n?.

12 Spole?nost Pelati podala proti tomuto rozhodnutí žalobu na neplatnost k Upravno sodiš?e Republike Slovenije (Správní soud Republiky Slovinsko). Tvrdí, že prekluze, která je v??i ní uplat?ována jako sankce za nedodržení 30denní lh?ty stanovené v ?l. 363 odst. 2 ZDavP-1, je v rozporu se sm?nicí 90/434. Mimoto dodržení této lh?ty podle ní nezávisí jen na spole?nosti-osob? povinné k dani, jelikož datum uplynutí uvedené lh?ty se ur?uje na základ? data zápisu zm?n stanov do obchodního rejst?íku p?íslušným soudem.

13 P?edkládající soud zaprvé zd?raz?uje, že ZDDPO-1 byl p?ijat za ú?elem provedení ustanovení sm?nice 90/434 do slovinského právního ?ádu. Dále konstatuje, že žádost umož?ující poskytnutí da?ových zvýhodn?ní musí být sice podle ?l. 363 odst. 2 ZDavP-1 podána nejpozd?ji 30 dn? p?ed plánovanou operací, tento zákon ale neup?es?uje, ve kterém okamžiku se tato operace považuje za uskute?nou. V tomto ohledu p?ipomíná, že da?ový orgán se opírá o ?lánek 533 zákona o obchodních spole?nostech (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, ?. 30/1993, ve zn?ní, jež se použije na dané skutkové okolnosti), podle n?hož p?íslušný soud zapíše do obchodního rejst?íku zároveň rozd?lení i založení nové spole?nosti. P?edkládající soud z toho vyvozuje, že datum operace odpovídá datu zápisu zm?n stanov do tohoto rejst?íku. P?edkládající soud má kone?n? za to, že sm?nice 90/434 neposkytuje žádný základ umož?ující odmítnout poskytnutí da?ových zvýhodn?ní spole?nosti-osob? povinné k dani, aniž je zkoumáno, zda tato spole?nost spl?uje podmínky od?vod?ující poskytnutí takových zvýhodn?ní ?i nikoli.

14 V tomto kontextu se Upravno sodiš?e Republike Slovenije rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být dané ustanovení ?lánku 11 [sm?nice 90/434] vykládáno tak, že brání vnitrostátní právní úprav?, na základ? které Republika Slovinsko podmi?uje poskytnutí da?ového zvýhodn?ní obchodní spole?nosti, jejímž zám?rem je rozd?lení (odd?lení ?ásti spole?nosti a vytvo?ení nové spole?nosti), tím, že ve stanovené lh?t? podá žádost o vydání povolení k p?iznání da?ových zvýhodn?ní vyplývajících z rozd?lení v p?ípad? spln?ní p?edepsaných podmínek, a na jejímž základ? osoba povinná k dani z d?vodu uplynutí lh?ty automaticky p?ichází o da?ová zvýhodn?ní

stanovená vnitrostátními právními předpisy“

K předložené otázce

Úvodní poznámky

15 Úvodem je třeba připomenout, že Soudní dvůr má v souladu s článkem 267 SFEU pravomoc rozhodovat o předložných otázkách týkajících se zejména výkladu Smluv, jakož i aktů přijatých orgány Evropské unie.

16 Je nesporné, že se spor v původním řízení týká ustanovení vnitrostátního práva, jež se uplatňuje v čistě vnitrostátním kontextu.

17 Jak však vyplývá z předkládacího rozhodnutí, slovinský zákonodárce se při provádění ustanovení směrnice 90/434 do vnitrostátního právního řádu rozhodl použít daňové zacházení stanovené touto směrnicí i na čistě vnitrostátní situace, takže vnitrostátní i přeshraniční restrukturalizace podléhají témuž daňovému režimu.

18 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud vnitrostátní právní úprava přizpůsobí řešení situací, které jsou čistě vnitrostátní, řešením upraveným unijním právem, zejména za účelem předejití výskytu diskriminace vlastních státních příslušníků nebo případných narušení hospodářské soutěže, existuje jasný zájem Unie na tom, aby se za účelem předejití budoucím rozdílným výkladem dostalo ustanovením nebo pojmem převzatým z unijního práva jednotného výkladu bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit (viz rozsudky ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 32; ze dne 15. ledna 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Recueil, s. I-379, bod 18), a ze dne 20. května 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Sb. rozh. s. I-4303, bod 33).

19 Je třeba dodat, že je v úloze pouze vnitrostátního soudu, aby posoudil přesný význam tohoto odkazu na unijní právo, přičemž pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na přezkoumání ustanovení tohoto práva (viz výše uvedené rozsudky Leur-Bloem, bod 33, a Modehuis A. Zwijnenburg, bod 34).

20 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc vyložit ustanovení směrnice 90/434, i když tato ustanovení přímo neupravují situaci dotčenou v původním řízení, a tudíž odpovídat na otázku položenou předkládajícím soudem.

K věci samé

21 Podstatou otázky předkládacího soudu je, zda musí být čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 vykládán tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která podmiňuje přiznání daňových zvýhodnění v souvislosti s rozdělením společnosti tím, že žádost týkající se této operace musí být podána ve stanovené lhůtě, jejíž počátek není osobně povinné k dani znám a jejímž uplynutím tato poslední uvedená osoba pozbývá nárok na tato daňová zvýhodnění, aniž se zkoumá, zda tato osoba splňuje podmínky odvodňující poskytnutí těchto zvýhodnění či nikoli.

22 Jak konstatovala žalobkyně v původním řízení, slovinská vláda i Evropská komise, které Soudnímu dvoru předložily písemná vyjádření, směrnice 90/434 neobsahuje žádné ustanovení týkající se procesních podmínek, které musí členské státy dodržovat za účelem poskytnutí daňových zvýhodnění stanovených touto směrnicí.

23 Podle ustálené judikatury Soudního dvora však při neexistenci právní úpravy Unie v této oblasti může vnitrostátní právní řád každého členského státu na základě zásady procesní

autonomie členských států upravit procesní podmínky zajišťující ochranu práv, která jednotlivcům vyplývají z unijního práva, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací na základě vnitrostátního práva (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (viz zejména rozsudky ze dne 19. září 2006, *i-21 Germany a Arcor*, C-392/04 a C-422/04, Sb. rozh. s. I-8559, bod 57, jakož i ze dne 30. června 2011, *Meilicke a další*, C-262/09, Sb. rozh. s. I-5669, bod 55).

24 K zásadě rovnocennosti je třeba uvést, že Soudní dvůr v projednávané věci nemá k dispozici informace, které by mohly vzbuzovat pochyby ohledně souladu takové vnitrostátní úpravy, jako je úprava dotčená ve věci v původním řízení, s touto zásadou.

25 Naopak je třeba ověřit, zda taková právní úprava odpovídá požadavkům zásady efektivity, jež musí být považována za porušenou, jeví-li se, že výkon práv přiznaných unijním právním řádem je znemožněn či nadměrně ztížen.

26 Pokud jde o práva přiznaná směrnicí 90/434, je třeba připomenout, že společný systém zdanění zavedený touto směrnicí, který zahrnuje různá daňová zvýhodnění, se použije stejnou měrou na všechny operace fúze, rozdělení, převodu aktiv a výměny akcií nezávisle na tom, zda jsou jejich důvody finanční, hospodářské nebo jiné daňové (viz výše uvedené rozsudky *Leur-Bloem*, bod 36, a *Modehuis A. Zwijnenburg*, bod 41).

27 Členské státy mohou odmítnout na základě čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 použití veškerých ustanovení této směrnice nebo jejich části nebo odepřít výhody z ní plynoucí pouze z výjimečných důvodů a ve zvláštních případech (rozsudek ze dne 5. července 2007, *Kofoed*, C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, bod 37, a výše uvedený rozsudek *Modehuis A. Zwijnenburg*, bod 45), a sice pokud je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů plánované operace restrukturalizace daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

28 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru v projednávané věci vyplývá, že osoba povinná k dani musí podle článku 47 ZDDPO-1, ve spojení s čl. 363 odst. 2 ZDavP-1, podat žádost nejpozději 30 dnů před uskutečněním plánované operace restrukturalizace, aby mohla získat daňová zvýhodnění stanovená směrnicí 90/434, jinak ztratí práva přiznaná jí touto směrnicí.

29 Je tedy třeba ověřit, zda tato 30denní lhůta odpovídá požadavkům zásady efektivity svou délkou i počátkem svého běhu.

30 Co se týče délky uvedené lhůty, Soudní dvůr v rámci analýzy zásady účinné soudní ochrany práv přiznaných jednotlivcům unijním právem již rozhodl, že stanovení příslušných promlčecích lhůt pro podání žaloby je slučitelné s unijním právem, a to v zájmu právní jistoty, která chrání jak poplatníka, tak příslušný orgán veřejné správy. Povaha těchto lhůt totiž není taková, aby v praxi znemožňovala nebo nadměrně ztěžovala výkon práv přiznaných právním řádem Unie (rozsudky ze dne 10. července 1997, *Palmisani*, C-261/95, Recueil, s. I-4025, bod 28, a ze dne 17. listopadu 1998, *Aprile*, C-228/96, Recueil, s. I-7141, bod 19). V tomto kontextu Soudní dvůr rovněž rozhodl, že lhůtu pro podání žaloby v délce 60 dnů nelze samu o sobě kritizovat (rozsudky ze dne 14. prosince 1995, *Peterbroeck*, C-312/93, Recueil, s. I-4599, bod 16, a ze dne 6. října 2009, *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, Sb. rozh. s. I-9579, bod 43).

31 Soudní dvůr dále rozhodl, že tato judikatura se rovněž použije při posuzování pravidel pro vrácení neoprávně vybraných vnitrostátních daní (výše uvedený rozsudek *Meilicke a další*, body 55 až 58). Stejně tak tomu musí být, pokud jde o posouzení dodržení zásady efektivity s ohledem na určení lhůty stanovené pro podání žádosti za účelem získání daňových zvýhodnění.

32 Vnitrostátní právní úprava, která podmiňuje získání daňových zvýhodnění stanovených směrnicí 90/434 tím, že žádost, jež se jich týká, musí být podána nejpozději 30 dnů před uskutečněním plánované operace restrukturalizace, se tedy nejeví tak, že by mohla v praxi znemožňovat nebo nadměrně ztěžovat výkon práv, která osoba povinná k dani vyvozuje z unijního práva.

33 I když tedy taková promluvená lhůta, jako je lhůta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, není sama o sobě v rozporu se zásadou efektivity, nelze nicméně vyloučit, že v rámci zvláštních okolností věci předložené předkládacímu soudu mohou pravidla upravující uplatnění této lhůty vést k porušení uvedené zásady.

34 Co se týče počátku běhu 30denní lhůty stanovené v čl. 363 odst. 2 ZDavP-1, z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že tato lhůta se počítá pozpátku ode dne, kdy se uskuteční operace restrukturalizace a toto rozhodnutí přitom upřesňuje, že za datum, kdy se uskutečnila operace, se považuje datum zápisu této operace do obchodního rejstříku příslušným soudem.

35 V takové situaci tedy délka, po kterou běží 30denní lhůta, nezávisí na osobě povinné k dani, jelikož tato poslední uvedená osoba nemůže znát přesný počátek běhu této lhůty ani její konec, a sice den zápisu plánované operace restrukturalizace do obchodního rejstříku.

36 Je třeba připomenout, že cíle sledované směrnicí 90/434 musí být ve vnitrostátním právu naplňovány v souladu s požadavkem právní jistoty. Za tímto účelem mají členské státy povinnost zavést dostatečně přesný, jasný a předvídatelný režim lhůt, aby se jednotlivci mohli seznámit se svými právy a povinnostmi [viz *per analogiam* rozsudek ze dne 28. ledna 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Sb. rozh. s. I-817, bod 39 a citovaná judikatura]. Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby ověřil, zda jsou tyto požadavky splněny.

37 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět v tom smyslu, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být vykládán tak, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která podmiňuje přiznání daňových zvýhodnění v souvislosti s rozdělením společnosti podle ustanovení této směrnice tím, že ve stanovené lhůtě musí být podána žádost týkající se této operace. Je však v úloze předkládacího soudu, aby ověřil, zda jsou pravidla upravující uplatnění této lhůty, a konkrétně určení počátku jejího běhu, dostatečně přesná, jasná a předvídatelná, aby se osoby povinné k dani mohly seznámit se svými právy a ujistit se, že poslední uvedené osoby mohou získat daňová zvýhodnění stanovená ustanoveními této směrnice.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládacím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států musí být vykládán tak, že nebrání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, která podmiňuje přiznání daňových zvýhodnění v souvislosti s rozdělením společnosti podle ustanovení této směrnice tím, že ve stanovené lhůtě musí být podána žádost týkající se této operace. Je však v úloze předkládacího soudu, aby ověřil, zda jsou pravidla upravující uplatnění této lhůty, a konkrétně určení počátku jejího běhu, dostatečně přesná, jasná a

předvídatelná, aby se osoby povinné k dani mohly seznámit se svými právy a ujistit se, že poslední uvedené osoby mohou získat daňová zvýhodnění stanovená ustanoveními této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: slovinština.