

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

18. oktober 2012 (*)

»Tilnærmelse af lovgivningerne – direktiv 90/434/EØF – fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater – artikel 11, stk. 1, litra a) – national lovgivning, hvorefter tildeling af skattefordele gøres betinget af opnåelse af en tilladelse – ansøgning om tilladelse, der skal indgives mindst 30 dage inden gennemførelsen af den planlagte transaktion«

I sag C-603/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenien) ved afgørelse af 8. december 2010, indgået til Domstolen den 21. december 2010, i sagen:

Pelati d.o.o.

mod

Republika Slovenija,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af dommerne E. Levits, som fungerende formand for Femte Afdeling, J-J. Kasel (refererende dommer) og M. Safjan,

generaladvokat: P. Cruz Villalón

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Pelati d.o.o. ved advokat A. Jarkovič
- den slovenske regering ved V. Klemenc, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved R. Lyal og M. Žebre, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion,

spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Pelati d.o.o. (herefter »Pelati«) og Republika Slovenija vedrørende sidstnævntes skattemyndigheders afslag på en ansøgning om tildeling af skattemæssige fordele i forbindelse med en virksomhedsspaltning.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434, der er indeholdt i direktivets afsnit V med overskriften »Afsluttende bestemmelser«, har i den affattelse, som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende ordlyd:

»En medlemsstat kan afslå helt eller delvis at anvende bestemmelserne i afsnit II, III og IV eller inddrage adgangen til at anvende dem, såfremt en fusion, en spaltning, en tilførsel af aktiver eller en ombytning af aktiver:

a) som hovedformål eller som et af hovedformålene har skattesvig eller skatteunddragelse; såfremt en af de i artikel 1 omhandlede transaktioner ikke foretages ud fra forsvarlige økonomiske betragtninger, såsom omstrukturering eller rationalisering af aktiviteterne i de selskaber, der deltager i transaktionen, kan dette skabe formodning om, at hovedformålet eller et af hovedformålene med transaktionen er skattesvig eller skatteunddragelse.«

Nationale bestemmelser

4 I henhold til artikel 47 i Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, nr. 17/05, herefter »ZDDPO-1«) (lov om selskabsskat) »indrømmes de i [denne lovs] artikel 41-47 omhandlede rettigheder til det indskydende selskab, til det selskab, der modtager tilførslen, samt til selskabsdeltagerne i det indskydende selskab på grundlag af en tilladelse, der udstedes af skattemyndighederne, såfremt betingelserne i artikel 41-47 er opfyldt«.

5 Proceduren for beskatning ved fusioner og spaltning af selskaber er fastsat i Zakon o davnem postopku (Uradni list RS nr. 25/05, herefter »ZDavP-1«) (lov om skatteprocessen).

6 I henhold til artikel 345, stk. 2, i ZDavP-1 skal den skattepligtige indgive skatteangivelsen til skattemyndighederne senest inden for en frist af 60 dage efter, at spaltningen er blevet indført i den kompetente rets register over handelsselskaber.

7 Artikel 363 i ZDavP-1 fastsætter:

»(1) Den i artikel 47 i ZDDPO-1 omhandlede tilladelse udstedes for hver enkelt transaktion.

(2) Ansøgningen om tilladelse indgives af det indskydende selskab [...] eller af det selskab, der modtager tilførslen [...], mindst 30 dage inden den fastsatte dato for den i artikel 41 i ZDDPO-1 omhandlede transaktion.

[...]

(5) Skattemyndighederne træffer afgørelse om ansøgningen om tilladelse inden for en maksimal frist på 30 dage fra modtagelsen af den pågældende ansøgning [...]

8 Forpligtelsen til en forhåndstilladelse fra skattemyndighederne, som fastsat i artikel 47 i

ZDDPO-1, sammenholdt med artikel 363 i ZDavP-1, blev ophævet ved ikrafttrædelsen den 1. januar 2007 af nye affattelser af lov om selskabsskat og lov om skatteprocessen (Uradni list RS, nr. 117/06), hvorved der blev indført en forenklet meddelelsesprocedure, inden for rammerne af hvilken den skattepligtiges manglende opfyldelse af de proceduremæssige betingelser ikke længere automatisk fører til en fortabelse af de rettigheder, som tillægges i henhold til direktiv 90/434.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

9 Ved notarakt af 30. juni 2005 vedtog Pelati en spaltplingsplan, der fastsatte, at en del af virksomheden skulle overføres til et nyt selskab. Den 27. september 2005 indgav Pelati en ansøgning om registrering af vedtægtsændringerne til den ret, der er kompetent for så vidt angår handelsselskabsregisteret. Disse ændringer blev registreret ved kendelse af 12. oktober 2005. Den 21. oktober 2005 indgav Pelati en ansøgning om tildeling af skattefordele i forbindelse med den således opståede spaltning.

10 Skattemyndighederne fandt, at selskabsændringen gennemførtes, da vedtægtsændringerne blev registreret i handelsselskabsregisteret. Pelatis ansøgning blev derfor afvist med den begrundelse, at den ikke var blevet indgivet inden for den i artikel 363 i ZDavP-1 fastsatte frist, nemlig mindst 30 dage inden gennemførelsen af den planlagte ændring.

11 Pelati påklagede nævnte afgørelse om afvisning, idet selskabet gjorde gældende, at skattemyndighederne end ikke havde undersøgt, om de materielle betingelser for indrømmelse af skattefordelene i henhold til ZDDPO-1 var opfyldt. Denne klage blev også afvist, med den begrundelse, at fristen på 30 dage er ufravigelig, således at Pelatis ansøgning ikke kunne antages til realitetsbehandling, eftersom den var blevet indgivet for sent.

12 Pelati har anlagt et annulationssøgsmål til prøvelse af denne afgørelse ved Upravno sodiš?e Republike Slovenije (forvaltningsdomstol i Republikken Slovenien). Pelati har gjort gældende, at den præklusion, der gøres gældende over for selskabet som sanktion for manglende overholdelse af den i artikel 363, stk. 2, i ZDavP-1 fastsatte frist på 30 dage, er i strid med direktiv 90/434. Desuden afhænger overholdelsen af denne frist ikke udelukkende af det skattepligtige selskab, for så vidt som det er datoen for den kompetente rets indførelse af vedtægtsændringen i handelsselskabsregisteret, der afgør datoen for udløbet af nævnte frist.

13 Den forelæggende ret har for det første bemærket, at ZDDPO-1 har til formål at gennemføre bestemmelserne i direktiv 90/434 i slovensk ret. Dernæst har den forelæggende ret bemærket, at selv om den ansøgning, der gør det muligt at blive indrømmet skattefordele, i henhold til artikel 363, stk. 2, i ZDavP-1 skal indgives mindst 30 dage inden den planlagte transaktion, fastsætter denne lov imidlertid ikke nærmere det tidspunkt, hvor denne transaktion anses for at være gennemført. I denne henseende har den forelæggende ret erindret om, at skattemyndighederne baserer sig på artikel 533 i Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, nr. 30/1993, i den affattelse, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder) (lov om handelsselskaber), hvorefter den kompetente ret samtidigt indfører spaltningen og etableringen af det nye selskab i handelsselskabsregisteret. Den forelæggende ret udleder heraf, at transaktionsdatoen svarer til datoen for indførelsen af vedtægtsændringerne i dette register. Endelig finder den forelæggende ret, at direktiv 90/434 ikke giver noget grundlag for, at indrømmelsen af skattefordele til et skattepligtigt selskab afslås, uden at det er blevet undersøgt, om sidstnævnte opfylder betingelserne for tildeling af sådanne fordele.

14 Det er i denne sammenhæng, at Upravno sodiš?e Republike Slovenije har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 11 i [...] direktiv 90/434[...] fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken Republikken Slovenien betinger en skattefordel for et handelsselskab, der ønsker at foretage en spaltning (spaltning af en del af selskabet og oprettelse af et nyt selskab), af en rettidig indgivelse af en ansøgning om indrømmelse af den skattefordel, der følger af spaltningen, såfremt de fastsatte betingelser derfor er opfyldt, eller i henhold til hvilken den skattepligtige som følge af fristens udløb automatisk mister de skattefordele, der er fastsat i den nationale lovgivning?«

Om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

15 Det bemærkes indledningsvis, at det følger af artikel 267 TEUF, at Domstolen har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål bl.a. om fortolkningen af traktaterne og retsakter udstedt af Den Europæiske Unions institutioner.

16 Det er ubestridt, at tvisten i hovedsagen vedrører en bestemmelse i den nationale ret, som finder anvendelse i en rent national sammenhæng.

17 Således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har den slovenske lovgiver ved gennemførelsen af bestemmelserne i direktiv 90/434 i den nationale retsorden imidlertid besluttet at anvende den skattemæssige behandling, som er fastsat i dette direktiv, også på rent interne situationer, således at nationale og grænseoverskridende omstruktureringer undergives samme beskatningsordning.

18 Det følger af Domstolens praksis, at såfremt den i national ret valgte regulering af rent nationale forhold er tilpasset EU-retten, bl.a. for at undgå forskelsbehandling af statens egne statsborgere eller for at undgå konkurrencefordrejninger, er det klart i Unionens interesse, at bestemmelser eller begreber, der er hentet fra EU-retten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder de skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. dom af 17.7.1997, sag C-28/95, Leur-Bloem, Sml. I, s. 4161, præmis 32, af 15.1.2002, sag C-43/00, Andersen og Jensen, Sml. I, s. 379, præmis 18, og af 20.5.2010, sag C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, Sml. I, s. 4303, præmis 33).

19 Det bør tilføjes, at det alene tilkommer den nationale ret at vurdere de nøjagtige retsvirkninger af denne henvisning til EU-retten, da Domstolens kompetence er begrænset til en undersøgelse af de EU-retlige bestemmelser alene (jf. Leur-Bloem-dommen, præmis 33, og dommen i sagen Modehuis A. Zwijnenburg, præmis 34).

20 Det følger af ovenstående betragtninger, at Domstolen har kompetence til at fortolke bestemmelserne i direktiv 90/434, selv om disse ikke direkte regulerer den situation, som er omhandlet i hovedsagen, og dermed til at besvare det af den forelæggende ret stillede spørgsmål.

Om realiteten

21 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tildeling af de skattefordele, der finder anvendelse på en spaltning, gøres betinget af, at den til denne transaktion knyttede ansøgning indgives inden for en bestemt frist, hvis begyndelsestidspunkt den skattepligtige ikke har kendskab til, og ved udløbet af hvilken sidstnævnte mister retten til disse skattefordele, uden at det er blevet undersøgt, om den pågældende opfylder betingelserne for indrømmelse af disse.

22 Således som det er blevet anført af såvel sagsøgeren i hovedsagen som den slovenske regering og Europa-Kommissionen, der har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen, indeholder direktiv 90/434 ingen bestemmelser om de processuelle regler, som medlemsstaterne skal overholde med henblik på tildeling af de i dette direktiv fastsatte skattefordele.

23 Når der ikke findes EU-retlige bestemmelser herom, følger det af Domstolens faste praksis, at de processuelle regler, der har til formål at sikre beskyttelsen af de rettigheder, som EU-retten medfører for borgerne, henhører under hver medlemsstats retsorden i medfør af princippet om medlemsstaternes procesautonomi, dog på betingelse af, at disse regler ikke må være mindre gunstige end dem, der gælder for tilsvarende interne forhold (ækvivalensprincippet), og at de i praksis ikke må gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (effektivitetsprincippet) (jf. bl.a. dom af 19.9.2006, forenede sager C-392/04 og C-422/04, i-21 Germany og Arcor, Sml. I, s. 8559, præmis 57, og af 30.6.2011, sag C-262/09, Meilicke m.fl., Sml. I, s. , præmis 55).

24 Hvad angår ækvivalensprincippet bemærkes, at Domstolen ikke i den foreliggende sag råder over nogen oplysninger, der kan rejse tvivl om, hvorvidt en lovgivning som den i hovedsagen omhandlede er forenelig med dette princip.

25 Det bør derimod prøves, om en sådan lovgivning opfylder de krav, der følger af effektivitetsprincippet, hvilket princip skal anses for tilsidesat, hvis udøvelsen af de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden, viser sig at være umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

26 For så vidt angår de rettigheder, der hjemles i direktiv 90/434, bemærkes, at den ved dette direktiv indførte fælles beskatningsordning, som omfatter en række skattemæssige fordele, finder anvendelse uden forskel på samtlige transaktioner vedrørende fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier, uanset om begrundelsen for transaktionen måtte være finansiel, økonomisk eller rent skattemæssig (jf. Leur-Bloem-dommen, præmis 36, og dommen i sagen Modehuis A. Zwijnenburg, præmis 41).

27 Medlemsstaterne kan kun undtagelsesvis og i særlige tilfælde i medfør af artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 afslå helt eller delvist at anvende dette direktivs bestemmelser eller inddrage adgangen til at anvende dem (dom af 5.7.2007, sag C-321/05, Kofoed, Sml. I, s. 5795, præmis 37, og dommen i sagen Modehuis A. Zwijnenburg, præmis 45), nemlig når hovedformålet eller et af hovedformålene med den planlagte omstrukturering er skattesvig eller skatteunddragelse.

28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den skattepligtige i henhold til artikel 47 i ZDDPO-1, sammenholdt med artikel 363, stk. 2, i ZDavP-1, skal indgive sin ansøgning med henblik på indrømmelse af de i direktiv 90/434 fastsatte skattefordele mindst 30 dage inden den planlagte omstruktureringstransaktion, idet de i dette direktiv hjemlede rettigheder i modsat fald fortabes.

29 Det skal derfor prøves, om denne frist på 30 dage opfylder effektivitetsprincippet krav for

så vidt angår dens længde og begyndelsestidspunkt.

30 Hvad angår fristens længde har Domstolen i forbindelse med analysen af princippet om effektiv domstolsbeskyttelse af de rettigheder, som borgerne er tildelt i henhold til EU-retten, allerede fastslået, at det er foreneligt med dette princip, at der af retssikkerhedshensyn fastsættes rimelige præklusive søgsmålsfrister, som både beskytter den skattepligtige og den pågældende myndighed. Sådanne frister kan nemlig ikke antages i praksis at gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, der hjemles i Unionens retsorden (dom af 10.7.1997, sag C-261/95, Palmisani, Sml. I, s. 4025, præmis 28, og af 17.11.1998, sag C-228/96, Aprile, Sml. I, s. 7141, præmis 19). I denne sammenhæng har Domstolen ligeledes fastslået, at en søgsmålsfrist på 60 dage ikke i sig selv er kritisabel (dom af 14.12.1995, sag C-312/93, Peterbroeck, Sml. I, s. 4599, præmis 16, og af 6.10.2009, sag C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones, Sml. I, s. 9579, præmis 43).

31 Domstolen har i øvrigt fastslået, at denne retspraksis også finder anvendelse, når det drejer sig om at vurdere forskrifterne vedrørende tilbagebetaling af nationale afgifter, der er opkrævet med urette (dommen i sagen Meilicke m.fl., præmis 55-58). Det samme gælder desuden, når det drejer sig om at vurdere overholdelsen af effektivitetsprincippet med henblik på fastlæggelsen af en frist pålagt i forbindelse med indgivelse af en ansøgning med henblik på indrømmelse af skattefordele.

32 Følgelig fremgår det ikke, at en national lovgivning, hvorefter de i direktiv 90/434 fastsatte skattefordele kun indrømmes på betingelse af, at ansøgningen herom indgives mindst 30 dage inden den planlagte omstruktureringstransaktion, kan gøre det umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve de rettigheder, som tilkommer en skattepligtig i medfør af EU-retten.

33 Selv om en forældelsesfrist som den i hovedsagen omhandlede derfor ikke i sig selv er i strid med effektivitetsprincippet, kan det inden for rammerne af de særlige omstændigheder, der gør sig gældende i den for den forelæggende ret indbragte sag, imidlertid ikke udelukkes, at vilkårene for anvendelsen af denne frist kan medføre en tilsidesættelse af nævnte princip.

34 Hvad angår begyndelsestidspunktet for den i artikel 363, stk. 2, i ZDavP-1 fastsatte frist på 30 dage fremgår det således af forelæggelsesafgørelsen, at denne frist beregnes med tilbagevirkende kraft fra den dag, hvor omstruktureringstransaktionen gennemføres, idet det præciseres, at den dato, hvor denne anses for at være gennemført, er datoen for den kompetente rets indførelse af denne transaktion i handelsselskabsregisteret.

35 I en sådan situation afhænger den periode, hvor fristen på 30 dage løber, følgelig ikke af den skattepligtige, idet sidstnævnte ikke er i stand til med sikkerhed at have kendskab til hverken denne frists begyndelsestidspunkt eller dens udløb, dvs. datoen for indførelsen af den planlagte omstruktureringstransaktion i handelsselskabsregisteret.

36 Det bemærkes, at de formål, der forfølges med direktiv 90/434, skal gennemføres i national ret under iagttagelse af retssikkerhedskravene. Med henblik herpå er medlemsstaterne forpligtet til at indføre en ordning med tilstrækkeligt præcise, klare og forudsigelige frister til, at borgerne kan have kendskab til, hvilke rettigheder og pligter de har (jf. analogt dom af 28.1.2010, sag C-406/08, Uniplex (UK), Sml. I, s. 817, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis). Det tilkommer den nationale ret at prøve, om disse krav er iagttaget.

37 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 11, stk. 1, litra a), i direktiv 90/434 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tildeling af de skattefordele, der i overensstemmelse med dette direktivs bestemmelser finder anvendelse på en spaltning, gøres

betinget af, at den til denne transaktion knyttede ansøgning indgives inden for en bestemt frist. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at prøve, om vilkårene for anvendelsen af denne frist, og navnlig fastlæggelsen af dennes begyndelsestidspunkt, er tilstrækkeligt præcise, klare og forudsigelige til, at de skattepligtige kan have kendskab til, hvilke rettigheder de har, og til at sikre sig, at sidstnævnte kan nyde de skattefordele, der er fastsat ved dette direktivs bestemmelser.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 11, stk. 1, litra a), i Rådets direktiv 90/434/EØF af 23. juli 1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter tildeling af de skattefordele, der i overensstemmelse med dette direktivs bestemmelser finder anvendelse på en spaltning, gøres betinget af, at den til denne transaktion knyttede ansøgning indgives inden for en bestemt frist. Det tilkommer imidlertid den forelæggende ret at prøve, om vilkårene for anvendelsen af denne frist, og navnlig fastlæggelsen af dennes begyndelsestidspunkt, er tilstrækkeligt præcise, klare og forudsigelige til, at de skattepligtige kan have kendskab til, hvilke rettigheder de har, og til at sikre sig, at sidstnævnte kan nyde de skattefordele, der er fastsat ved dette direktivs bestemmelser.

Underskrifter

* Processprog: slovensk.