

## Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (piŹta izba)

z dnia 18 paŹdziernika 2012 r. (\*)

ZbliŹanie ustawodawstw – Dyrektywa 90/434/EWG – Wspólny system opodatkowania majŹcy zastosowanie w przypadku ŹŹczenia, podziaŹów, wnoszenia aktywów i wymiany udziaŹów dotyczŹcych spóŹek róŹnych paŹstw czŹonkowskich – ArtykuŹ 11 ust. 1 lit. a) – Przepisy krajowe uzaleŹniajŹce przyznanie korzyŹci podatkowych od uzyskania zezwolenia – Wniosek o wydanie zezwolenia, który naleŹy zŹoŹyŹ przynajmniej 30 dni przed wykonaniem zamierzonej transakcji

W sprawie C-603/10

majŹcej za przedmiot wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, zŹoŹony przez Upravno sodišŹe Republike Slovenije (SŹowenia) postanowieniem z dnia 8 grudnia 2010 r., które wpŹynŹo do TrybunaŹu w dniu 21 grudnia 2010 r., w postŹpowaniu:

**Pelati d.o.o.**

przeciwko

**Republice SŹowenii,**

TRYBUNAŹ (piŹta izba),

w skŹadzie: E. Levits, peŹniŹcy obowiŹzki prezesa piŹtej izby, J.J. Kasel (sprawozdawca) i M. Safjan, sŹdziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzglŹdniajŹc procedurŹ pisemnŹ,

rozwaŹywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Pelati d.o.o. przez A. JarkoviŹa, odvetnik,
- w imieniu rzŹdu sŹoweŹskiego przez V. Klemenc, dziaŹajŹcŹ w charakterze peŹnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Źebrego, dziaŹajŹcych w charakterze peŹnomocników,

podŹwszy, po wysŹuchaniu rzecznika generalnego, decyzjŹ o rozstrzygniŹciu sprawy bez opinii, wydaje nastŹpujŹcy

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.U. L 225, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Pelati d.o.o. (zwaną dalej „Pelati”) a Republika Słowenia w przedmiocie oddalenia przez administrację podatkową tej ostatniej wniosku o przyznanie ulg podatkowych z tytułu podziału przedsiębiorstwa.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii*

3 Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434, znajdujący się w jej tytule V, „Przepisy końcowe”, w wersji mającej zastosowanie do sporu przed sądem krajowym ma następujące brzmienie:

„Państwo członkowskie może odmówić stosowania lub cofnąć przywileje wynikające ze wszystkich lub z części przepisów tytułów II, III i IV, w przypadku gdy łączenie, podział, przekazanie aktywów lub wymiana udziałów:

a) ma za zasadniczy cel lub za jeden z zasadniczych celów uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków; fakt, iż jedna z operacji określonych w art. 1 nie jest dokonywana w uzasadnionych celach gospodarczych takich jak restrukturyzacja lub racjonalizacja działalności spółek uczestniczących w operacji, może stanowić domniemanie, że zasadniczym celem lub jednym z zasadniczych celów tej operacji jest uchylanie się od podatków lub unikanie płacenia podatków”.

### *Uregulowania krajowe*

4 Na podstawie art. 47 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Uradni list RS št. 17/05, zwanej dalej „ZDDPO-1”) „spółce przekazującej, spółce przejmującej oraz wspólnikowi w spółce przekazującej przyznaje się prawa określone w art. 41–47 [niniejszej ustawy] na podstawie zezwolenia wydanego przez organ podatkowy pod warunkiem spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 41–47 tej ustawy”.

5 Procedura opodatkowania w wypadku łączenia lub podziału spółek jest przewidziana przez Zakon o davnem postopku (ustawa w sprawie postępowania podatkowego, Uradni list RS št. 25/05, zwana dalej „ZDavP-1”).

6 Na podstawie art. 345 ust. 2 ZDavP-1 podatnik składa deklarację podatkową administracji podatkowej w terminie najpóźniej 60 dni po wpisaniu podziału do rejestru spółek handlowych prowadzonego przez właściwy sąd.

7 Artykuł 363 ZDavP-1 stanowi:

„(1) Zezwolenie, o którym mowa w art. 47 ZDDPO-1, wydawane jest dla pojedynczej operacji.

(2) Wniosek o wydanie zezwolenia jest składany przez spółkę przekazującą [...] lub spółkę przejmującą [...] przynajmniej 30 dni przed przewidywaną datą operacji, o której mowa w art. 41 ZDDPO-1.

[...]

(5) Administracja podatkowa wydaje decyzję w przedmiocie zezwolenia w terminie nie dłuższym niż 30 dni od otrzymania wniosku [...]”.

8 Obowiązek uzyskania wcześniejszego zezwolenia administracji podatkowej, takiego jak przewidziane w art. 47 ZDDPO-1 w związku z art. 363 ZDavP-1, został uchylony wraz z wejściem w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. nowej wersji ustaw w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych i postępowania podatkowego (Uradni list RS št. 117/06), wprowadzających uproszczonych procedur zawiadomienia, w ramach której nieprzestrzeganie przez podatkownika proceduralnych przez podatnika nie prowadzi już automatycznie do utraty praw przyznanych przez dyrektywę 90/434.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

9 Aktem notarialnym z dnia 30 czerwca 2005 r. Pelati przyjęła plan podziału przewidujący przeniesienie części przedsiębiorstwa na nową spółkę. W dniu 27 września 2005 r. Pelati złożyła we właściwym sądzie prowadzącym rejestr spółek handlowych wniosek o wpisanie zmian dotyczących jej statutu. Zmiany te zostały zarejestrowane postanowieniem z dnia 12 października 2005 r. W dniu 21 października 2005 r. Pelati złożyła wniosek o przyznanie ulg podatkowych w związku z dokonanym podziałem.

10 Administracja podatkowa stwierdziła, że przekształcenie tej spółki zostało dokonane w chwili wpisu zmian w statucie do rejestru spółek handlowych. W związku z tym odrzuciła wniosek Pelati ze względu na to, że nie został on złożony w terminie przewidzianym w art. 363 ZDavP-1, to jest przynajmniej 30 dni przed przewidywaną realizacją przekształcenia.

11 Pelati wniosła odwołanie od tej decyzji odmownej, podnosząc, że administracja podatkowa nawet nie zbadała kwestii, czy merytoryczne przesłanki skorzystania z ulg podatkowych na podstawie ZDDPO-1 zostały spełnione. Odwołanie to zostało oddalone również na tej podstawie, że termin 30 dni jest terminem zawitym, a zatem wniosek Pelati był niedopuszczalny ze względu na to, iż został złożony za późno.

12 Pelati wniosła skargę o uchylenie wskazanej decyzji do Upravno sodišče Republike Slovenije (trybunału administracyjnego Republiki Słowenii). Podnosi ona, że zarzucana jej prekluzja jako sankcja za nieprzestrzeganie terminu 30 dni przewidzianego przez art. 363 ust. 2 ZDavP-1 jest sprzeczna z dyrektywą 90/434. Ponadto przestrzeganie tego terminu nie jest w pełni zależne od spółki będącej podatnikiem, ponieważ to data wpisu zmiany statutu do rejestru spółek handlowych przez właściwy sąd określa datę upływu rzeczonych terminu.

13 Sąd krajowy podkreśla przede wszystkim, że ZDDPO-1 ma na celu transpozycję przepisów dyrektywy 90/434 do słoweńskiego porządku prawnego. Stwierdza on następnie, że wprawdzie wniosek pozwalający na skorzystanie z ulg podatkowych należy złożyć na mocy art. 363 ust. 2 ZDavP-1 przynajmniej 30 dni przed planowaną operacją, jednakże ustawa ta nie precyzuje, w jakim momencie owa operacja jest uważana za zrealizowaną. W tym względzie sąd krajowy przypomina, że administracja podatkowa opiera się na art. 533 Zakon o gospodarskih družbah (ustawy o spółkach handlowych, Uradni list RS št. 30/1993, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych), na mocy której właściwy sąd wpisuje jednocześnie do rejestru spółek handlowych podział i utworzenie nowej spółki. Sąd krajowy wnioskuje z tego, że data czynności odpowiada dacie wpisu zmian statutu do tego rejestru. Sąd krajowy uważa wreszcie, że dyrektywa 90/434 nie dostarcza żadnej podstawy umożliwiającej odmowę skorzystania z ulg podatkowych spółce będącej podatnikiem bez zbadania, czy ta ostatnia spełnia przesłanki uzasadniające przyznanie takich ulg.

14 W tych okolicznościach Upravno sodišče Republike Slovenije postanowił zawiesić

postępowanie i zwróci się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy wykadni art. 11 [dyrektywy 90/434] należy dokonywać w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których Republika Słowenii uzależnia ulgi podatkowe na rzecz spółki handlowej mającej zamiar dokonać podziału (wydzielenia części spółki i utworzenia nowej spółki) od terminowego złożenia wniosku o wydanie zezwolenia na przyznanie przywilejów podatkowych bądźcych konsekwencji wydzielenia w przypadku spełniania ustanowionych warunków lub zgodnie z którymi podatnik automatycznie traci ulgi podatkowe przewidziane w ustawodawstwie krajowym z powodu upływu terminu?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

### *Uwagi wstępne*

15 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że zgodnie z art. 267 TFUE Trybunał jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym w szczególności w przedmiocie wykadni traktatów, a także aktów przyjętych przez instytucje Unii Europejskiej.

16 Jest bezsporne, że spór przed sądem krajowym dotyczy przepisu prawa krajowego stosowanego w kontekście wyjątkowo krajowym.

17 Jak jednak wynika z postanowienia odsyłającego, przy transpozycji przepisów dyrektywy 90/434 do krajowego porządku prawnego ustawodawca słoweński postanowił zastosować traktowanie pod względem podatkowym przewidziane przez tę dyrektywę również do sytuacji czysto krajowych, tak że restrukturyzacje krajowe i transgraniczne podlegają temu samemu systemowi podatkowemu.

18 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, jeżeli ustawodawstwo krajowe dostosowuje się w zakresie rozwiąza sytuacji czysto wewnętrznych do uregulowań przyjętych w prawie Unii, w szczególności w celu uniknięcia dyskryminacji obywateli danego państwa lub zakłócenia konkurencji, istotne znaczenie dla Unii ma to, by w celu uniknięcia rozbieżności w przyszłej wykadni przepisy i pojęcia przejęte z prawa Unii były interpretowane w sposób jednolity, bez względu na warunki, w jakich mają być stosowane (zob. wyroki: z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-28/95 Leur-Bloem, Rec. s. I-4161, pkt 32; z dnia 15 stycznia 2002 r. w sprawie C-43/00 Andersen og Jensen, Rec. s. I-379, pkt 18; z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-352/08 Modehuis A. Zwijnenburg, Zb.Orz. s. I-4303, pkt 33).

19 Należy dodać, że wyjątkowo do sądu krajowego należy określić dokładny zakres tego odesłania do prawa Unii, jako że właściwość Trybunału jest ograniczona wyjątkowo do badania przepisów tego prawa (zob. ww. wyroki: w sprawie Leur-Bloem, pkt 33; w sprawie Modehuis A. Zwijnenburg, pkt 34).

20 W świetle powyższego Trybunał jest właściwy do dokonania wykadni przepisów dyrektywy 90/434, nawet jeżeli bezpośrednio nie mają one zastosowania w sporze przed sądem krajowym, a zatem do udzielenia odpowiedzi na pytanie skierowane przez ten sąd.

### *Co do istoty*

21 Poprzez swoje pytanie sąd krajowy w istocie dąży do ustalenia, czy art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak bądźce przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które uzależniają przyznanie ulg podatkowych mających zastosowanie do operacji podziału od warunku, że wniosek dotyczący tej czynności zostanie złożony w określonym terminie, którego początek nie

jest podatnikowi znany i z upływem którego podatnik traci prawo do owych ulg podatkowych bez badania, czy ten ostatni spełnia przesłanki uzasadniającej ich przyznanie.

22 Jak zauważyli zarówno skarżca przed sądem krajowym, jak i rząd szwajcarski oraz Komisja Europejska, którzy złożyli uwagi na piśmie przed Trybunałem, dyrektywa 90/434 nie zawiera żadnego uregulowania dotyczącego przepisów postępowania, których państwa są zobowiązane przestrzegać w celu przyznania przywilejów podatkowych przewidzianych przez powyższe dyrektywy.

23 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wobec braku stosownych uregulowań Unii w tej dziedzinie wdrażanymi przepisami postępowania, skutkami ochronie wynikających z prawa Unii praw jednostek, są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, pod warunkiem jednak, że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod prawem wewnętrznym (zasada równoważności) i że nie czyni one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw nadanych w porządku prawnym Unii (zasada skuteczności) (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 września 2006 r. w sprawach połączonych C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany i Arcor, Zb.Orz. s. I-8559, pkt 57; a także z dnia 30 czerwca 2011 r. w sprawie C-262/09 Meilicke i in., Zb.Orz. s. I-5669, pkt 55).

24 Jeżeli chodzi o zasadę równoważności, należy zaznaczyć, iż w niniejszej sprawie brak jest czegokolwiek, co mogłoby wzbudzać wątpliwości Trybunału co do zgodności z tą zasadą uregulowania takiego jak bądące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

25 Należy natomiast zbadać, czy przepisy takie odpowiadają zasadzie skuteczności, którą powinno się uważać za naruszoną, gdy wykonywanie praw przyznanych przez porządek prawny Unii okazuje się niemożliwe lub nadmiernie utrudnione.

26 W odniesieniu do praw przyznanych przez dyrektywę 90/434 należy przypomnieć, że ustanowiony przez ową dyrektywę wspólny system podatkowy obejmujący różne korzyści podatkowe ma zastosowanie bez różnicy do wszystkich transakcji łączenia, podziału, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, bez względu na to, czy ich przyczyny mają charakter finansowy, gospodarczy, czy też czysto podatkowy (ww. wyroki w sprawie Leur-Bloem, pkt 36; w sprawie Modehuis A. Zwijnenburg, pkt 41).

27 Tylko bowiem na zasadzie wyjątku i w szczególnych wypadkach państwa członkowskie mogą na podstawie art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 odmówić stosowania wszystkich lub części przepisów dyrektywy lub cofnąć przywileje (wyrok z dnia 5 lipca 2007 r. w sprawie C-321/05 Kofoed, Zb.Orz. s. I-5795, pkt 37; ww. wyrok w sprawie Modehuis A. Zwijnenburg, pkt 45), to jest gdy głównym lub jednym z głównych celów zamierzonej operacji restrukturyzacji jest oszustwo lub unikanie opodatkowania.

28 W niniejszej sprawie z akt przedłożonych Trybunałowi wynika, że zgodnie z art. 47 ZDDPO-1 w związku z art. 363 ust. 2 ZDavP-1 podatnik powinien złożyć wniosek w celu skorzystania z przywilejów podatkowych przewidzianych przez dyrektywę 90/434, pod rygorem utraty przyznanych przez niego praw, przynajmniej 30 dni przed planowaną operacją restrukturyzacji.

29 Należy zatem zbadać, czy ów termin 30 dni odpowiada wymogom zasady skuteczności w odniesieniu zarówno do czasu trwania, jak i do rozpoczęcia biegu.

30 W odniesieniu do czasu trwania terminu Trybunału, w ramach analizy zasady skutecznej ochrony sądowej praw przyznanych podatnikom przez prawo Unii, uważa się za zgodne z prawem Unii ustalenie rozważanych terminów wniesienia skargi pod rygorem prekluzji, w interesie pewności

prawa, które chroni jednocześnie podatnika i zainteresowany organ administracji. Terminy takie nie czyni bowiem ze swej natury praktycznie niemożliwym lub nadmiernie utrudnionym wykonywanie praw nadanych w porządku prawnym Unii (wyroki: z dnia 10 lipca 1997 r. w sprawie C-261/95 Palmisani, Rec. s. I-4025, pkt 28; z dnia 17 listopada 1998 r. w sprawie C-228/96 Aprile, Rec. s. I-7141, pkt 19). W tym kontekście Trybunał orzekł również, że sześćdziesięciodniowy termin na zaskarżenie sam w sobie nie budzi zastrzeżeń (wyroki: z dnia 14 grudnia 1995 r. w sprawie C-312/93 Peterbroeck, Rec. s. I-4599, pkt 16; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-40/08 Asturcom Telecomunicaciones, Zb.Orz. s. I-9579, pkt 43).

31 Ponadto Trybunał orzekł, że orzecznictwo to ma również zastosowanie w odniesieniu do oceny sposobów zwrotu nienależnie pobranych podatków krajowych (ww. wyrok w sprawie Meilicke i in., pkt 55–58). Podobnie powinno być, gdy chodzi o ocenę przestrzegania zasady proporcjonalności w kontekście ustalenia terminu wyznaczonego przy składaniu wniosku mającego na celu uzyskanie przywilejów podatkowych.

32 W konsekwencji nie wydaje się, aby uregulowanie krajowe, które przyznaje korzystanie z przywilejów podatkowych przewidzianych przez dyrektywę 90/434 tylko pod warunkiem, że związany z tym wniosek zostanie złożony przynajmniej 30 dni przed zamierzoną operacją restrukturyzacji, mogło powodować, iż wykonanie praw nadanych podatnikom przez porządek prawny Unii stanie się praktycznie niemożliwe czy nadmiernie utrudnione.

33 Nawet jeżeli termin zawity taki jak będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym nie jest sam w sobie sprzeczny z zasadą skuteczności, nie można jednak wykluczyć, że w ramach szczególnych okoliczności sprawy rozpatrywanej przez sąd krajowy sposoby stosowania tego terminu mogły skutkować naruszeniem rzeczzonej zasady.

34 W odniesieniu bowiem do rozpoczęcia biegu trzydziestodniowego terminu przewidzianego w art. 363 ust. 2 ZDavP-1 z postanowienia odsyłającego wynika, że termin ten jest obliczany wstecznie od dnia dokonania operacji restrukturyzacji, przy czym wyjaśnia się, że datą, w której uważa się, iż operacja ta miała miejsce, jest data jej wpisu do rejestru spółek handlowych przez właściwy sąd.

35 W konsekwencji w takiej sytuacji okres, podczas którego biegnie termin trzydziestodniowy, nie zależy od podatnika, ponieważ ten ostatni nie jest w stanie dokądś ani początku biegu tego terminu, ani jego końca, to jest dnia wpisu do rejestru spółek handlowych planowanej operacji restrukturyzacji.

36 Należy przypomnieć, że cele założone w dyrektywie 90/434 powinny być realizowane w prawie krajowym z zachowaniem wymogów pewności prawa. W tym celu państwa członkowskie są zobowiązane do ustanowienia wystarczająco precyzyjnych, jasnych i przewidywalnych przepisów dotyczących terminów umożliwiających jednostce ustalenie jej praw i obowiązków [zob. analogicznie wyrok z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-406/08 Uniplex (UK), Zb.Orz. s. I-817, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo]. Do sądu krajowego należy zbadanie, czy wymogi te są zachowane.

37 W świetle powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy 90/434 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które uzależniają przyznanie przywilejów podatkowych mających zastosowanie do operacji podziału zgodnie z przepisami owej dyrektywy od warunku, że wniosek dotyczący tej czynności zostanie złożony w określonym terminie. Jednakże do sądu krajowego należy zbadanie, czy sposoby stosowania tego terminu, a w szczególności ustalenie rozpoczęcia jego biegu, są wystarczająco precyzyjne, jasne i przewidywalne, aby umożliwić podatnikom znajomość ich praw oraz

upewnienie się, że ci ostatni są w stanie skorzystać z przywilejów podatkowych przewidzianych przez przepisy rzeczony dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

38 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pięta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 11 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich, należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym takim jak b.d.c. przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, które uzależniają przyznanie przywilejów podatkowych mających zastosowanie do operacji podziału zgodnie z przepisami owej dyrektywy od warunku, że wniosek dotyczący tej czynności zostanie złożony w określonym terminie. Jednakże do sądu krajowego należy zbadanie, czy sposoby stosowania tego terminu, a w szczególności ustalenie rozpoczęcia jego biegu, są wystarczająco precyzyjne, jasne i przewidywalne, aby umożliwić podatnikom znajomość ich praw oraz upewnienie się, że ci ostatni są w stanie skorzystać z przywilejów podatkowych przewidzianych przez przepisy rzeczony dyrektywy.**

Podpisy

\* Język postępowania: słoweński.