

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 18. októbra 2012 (*)

„Aproximácia právnych predpisov – Smernica 90/434/EHS – Spoločný systém zdačovania pri zlúženíach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov – článok 11 ods. 1 písm. a) – Vnútroštátna právna úprava podmieňujúca poskytnutie daňových výhod získaním povolenia – Žiadosť o povolenie, ktorá sa musí podať najneskôr 30 dní pred vykonaním zamýšľanej transakcie“

Vo veci C-603/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovinsko) z 8. decembra 2010 a doručený Súdnemu dvoru 21. decembra 2010, ktorý súvisí s konaním:

Pelati d.o.o.

proti

Republika Slovenija,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: sudcovia E. Levits, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, J.-J. Kasel (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Pelati d.o.o., v zastúpení: A. Jarkovič, odvetník,
- slovinská vláda, v zastúpení: V. Klemenc, splnomocnená zástupkyňa,
- Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a M. Žebre, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúženích, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Pelati d.o.o. (ďalej len „Pelati“) a Slovenskou republikou z dôvodu, že daňový orgán zamietol jej žiadosť o poskytnutie daňových výhod pri príležitosti rozdelenia podniku.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, ktorý sa nachádza v hlave V s názvom „Všeobecné ustanovenia“, vo svojom znení platnom v spore vo veci samej stanovuje:

„1. Členský štát môže odmietnuť uplatňovať ustanovenia hlavy II, III a IV alebo ich časť alebo môže zrušiť všetky výhody, ktoré z nich vyplývajú, ak sa preukáže, že zlúženie, rozdelenie, prevod aktív alebo výmena akcií:

a) má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní; alebo skutočnosť, že jedna z operácií uvedených v článku 1 nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, napr. reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, ktorá môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik“.

Vnútroštátna právna úprava

4 V zmysle § 47 zákona o dani z príjmu právnických osôb (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, *Uradni list RS* št. 17/05, ďalej len „ZDDPO-1“), „prevádzajúcej spoločnosti, prijímajúcej spoločnosti a spoločníkovi prevádzajúcej spoločnosti sa priznávajú daňové výhody podľa § 41 až 47 [tohto zákona], a to na základe povolenia vydaného daňovým orgánom v prípade, že sú splnené podmienky stanovené v § 41 až § 47 predmetného zákona“.

5 Postup zdanenia v prípade zlúženia alebo rozdelenia spoločností je upravený daňovým poriadkom (Zakon o davnem postopku, *Uradni list RS* št. 25/05, ďalej len „ZDavP-1“).

6 Na základe § 345 ods. 2 ZDavP-1 daňovník predloží daňové priznanie daňovému orgánu najneskôr do 60 dní od zápisu rozdelenia do obchodného registra príslušného súdu.

7 § 363 ZDavP-1 stanovuje:

„1. Povolenie podľa § 47 ZDDPO-1 sa vydáva pre každú individuálnu transakciu.

2. Žiadosť o povolenie podáva prevádzajúca spoločnosť... alebo prijímajúca spoločnosť..., a to najneskôr do 30 dní pred predpokladaným dátumom transakcie podľa § 41 ZDDPO-1.

...

5. Daňový orgán rozhodne o žiadosti o povolenie najneskôr do 30 dní od prijatia žiadosti...“

8 Povinnosť predchádzajúceho povolenia daňového úradu, ako je upravená v § 47 ZDDPO-1 v spojení s § 363 ZDavP-1, bola zrušená 1. januára 2007, keď nadobudlo účinnosť nové znenie zákona o dani z príjmov právnických osôb a daňového poriadku (*Uradni list RS* št. 117/06), ktoré

zavedli zjednodušený postup oznámenia, v rámci ktorého nedodržanie procesných podmienok daťovníkom automaticky nevedie k zániku práv priznaných smernicou 90/434.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Notárskou zápisnicou z 30. júna 2005 Pelati prijala projekt rozdelenia spoločnosti, ktorý predpokladal prevod časti jej podniku na novú spoločnosť. Dňa 27. septembra 2005 Pelati podala na príslušný súd vedúci obchodný register žiadosť o zápis zmien týkajúcich sa jej spoločenskej zmluvy. Tieto zmeny boli zapísané uznesením z 12. októbra 2005. Dňa 21. októbra 2005 Pelati podala žiadosť o poskytnutie daňových výhod z dôvodu uskutočnenia takéhoto rozdelenia.

10 Daňový orgán konštatoval, že k transformácii spoločnosti došlo v okamihu zápisu zmien spoločenskej zmluvy do obchodného registra. Následne zamietol žiadosť spoločnosti Pelati z dôvodu, že k jej podaniu nedošlo v lehote stanovenej v § 363 ZDavP-1, teda najneskôr do 30 dní pred uskutočnením zamýšľanej transformácie.

11 Pelati podala odvolanie proti uvedenému zamietavému rozhodnutiu, v ktorom tvrdila, že daňový orgán ani len neskúmal otázku, či boli splnené vecné podmienky pre poskytnutie daňových výhod na základe ZDDPO-1. Toto odvolanie bolo taktiež zamietnuté z dôvodu, že 30 dňová lehota je prekluzívna, takže žiadosť spoločnosti Pelati je neprípustná z dôvodu jej oneskoreného podania.

12 Pelati podala žalobu o neplatnosť proti tomuto rozhodnutiu na Upravno sodišče Republike Slovenije (Správny súd Slovinskej republiky). Tvrdí, že preklúzia nároku, ktorá sa voči nej namieta ako sankcia za nedodržanie 30 dňovej lehoty uloženej § 363 ods. 2 ZDavP-1, je v rozpore so smernicou 90/434. Navyše dodržanie tejto lehoty plne nezáviselo od zdaniteľnej spoločnosti, keďže deň uplynutia uvedenej lehoty určuje práve deň, kedy príslušný súd zapíše zmeny spoločenskej zmluvy do obchodného registra.

13 Vnútroštátny súd najskôr zdôrazňuje, že cieľom ZDDPO-1 bolo prebrať do slovinského právneho poriadku ustanovenia smernice 90/434. Ďalej konštatuje, že hoci sa žiadosť o poskytnutie daňových výhod musí podať podľa § 363 ods. 2 ZDavP-1 najneskôr do 30 dní pred zamýšľanou transakciou, tento zákon nespresuje, v akom okamihu sa táto transakcia považuje za vykonanú. V tomto ohľade pripomína, že daňová správa vychádza z § 533 zákona o obchodných spoločnostiach (Zakon o gospodarskih družbah, *Uradni list RS* č. 30/1993, v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti), na základe ktorého príslušný súd súčasne zapíše do obchodného registra rozdelenie a založenie novej spoločnosti. Vnútroštátny súd z toho vyvodzuje, že dátum transakcie zodpovedá dátumu zápisu zmien spoločenskej zmluvy do tohto registra. Nakoniec sa vnútroštátny súd domnieva, že smernica 90/434 neposkytuje nijaký právny základ, ktorý by umožnil odmietnuť poskytnutie daňových výhod zdaniteľnej spoločnosti bez toho, aby preskúmal, či táto spoločnosť spĺňa alebo nespĺňa podmienky odôvodňujúce priznanie takýchto výhod.

14 Za týchto okolností Upravno sodišče Republike Slovenije rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa ustanovenie článku 11 [smernice 90/434/EHS] vykladať tak, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej Slovenská republika ako členský štát podmieňuje daňové výhody v prospech obchodnej spoločnosti, ktorá sa rozdeľuje (rozdelenie časti spoločnosti a vznik novej spoločnosti), tým, že spoločnosť musí v stanovenej lehote podať žiadosť o vydanie povolenia na priznanie daňových výhod v prípade rozdelenia spoločnosti, ak sú splnené stanovené podmienky, čiže právnej úprave, podľa ktorej daňový subjekt po uplynutí lehoty na základe vnútroštátnych predpisov automaticky stráca nárok na daňové výhody?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

15 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 267 ZFEÚ má Súdny dvor právomoc vydať rozhodnutie o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa najmä výkladu Zmlúv, ako aj aktov prijatých inštitúciami Európskej únie.

16 Je nesporné, že spor vo veci samej sa týka ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sa uplatňuje vo výlučne vnútroštátnom kontexte.

17 V každom prípade, ako vyplýva z vnútroštátneho rozhodnutia, slovenský zákonodarca pri prebratí ustanovení smernice 90/434 do vnútroštátneho poriadku rozhodol o uplatnení daňového zaobchádzania upraveného touto smernicou aj na výlučne vnútroštátne situácie, takže vnútroštátne aj cezhraničné reštrukturalizácie podliehajú tomu istému daňovému režimu.

18 Podľa judikatúry Súdneho dvora platí, že pokiaľ vnútroštátna právna úprava prispôbivá riešenie situácií, ktoré sú isto vnútornou záležitosťou, riešeniam upraveným právom Únie, a to najmä s cieľom predísť výskytu diskriminácie vlastných štátnych príslušníkov alebo prípadného skreslenia hospodárskej súťaže, existuje jasný záujem Únie na tom, aby sa s cieľom predísť budúcim rozdielom vo výklade vykladali ustanovenia alebo pojmy prebraté z práva Únie jednotným spôsobom bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť (pozri rozsudky zo 17. júla 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 32; z 15. januára 2002, *Andersen og Jensen*, C-43/00, Zb. s. I-379, bod 18, a z 20. mája 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Zb. s. I-4303, bod 33).

19 Treba dodať, že iba vnútroštátnemu súdu prislúcha posúdiť presný význam tohto odkazu na právo Únie, pričom právomoc Súdneho dvora je obmedzená len na preskúmanie ustanovení tohto práva (pozri rozsudky *Leur-Bloem*, už citovaný, bod 33, a *Modehuis A. Zwijnenburg*, už citovaný, bod 34).

20 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že Súdny dvor má právomoc vykladať ustanovenia smernice 90/434, aj keď priamo neupravujú situáciu dotknutú vo veci samej, a v dôsledku toho aj odpovedať na otázku predloženú vnútroštátnym súdom.

O veci samej

21 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá podmieniť poskytnutie daňových výhod uplatňujúcich sa na transakciu rozdelenia tým, aby žiadosť o ich poskytnutie v súvislosti s touto transakciou bola podaná v stanovenej lehote, ktorej začiatok plynutia nie je daňovníkovi známy a po uplynutí ktorej daňovníkovi zaniká nárok na tieto daňové výhody bez toho, aby sa skúmalo, či spôsob alebo nespôsob podmienky odôvodňujúce ich poskytnutie.

22 Ako to už konštatovali tak žalobkyňa vo veci samej, ako aj slovinská vláda a Európska komisia, ktoré predložili Súdnemu dvoru písomné pripomienky, smernica 90/434 neobsahuje nijaké ustanovenie týkajúce sa procesných postupov, ktoré by členské štáty mali dodržiavať pri poskytovaní daňových výhod stanovených touto smernicou.

23 Podľa ustálenej judikatúry je v prípade neexistencie právnej úpravy Únie pre príslušnú oblasť vecou právneho poriadku každého členského štátu stanoviť procesné podmienky, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré jednotlivcom vyplývajú z práva Únie podľa zásady procesnej autonómie členských štátov, pod podmienkou, že takéto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a že nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (pozri najmä rozsudky z 19. septembra 2006, *i-21 Germany a Arcor*, C-392/04 a C-422/04, Zb. s. I-8559, bod 57, ako aj z 30. júna 2011, *Meilicke a i.*, C-262/09, Zb. s. I-5669, bod 55).

24 Pokiaľ ide o zásadu ekvivalencie, treba uviesť, že Súdny dvor vo veci samej nevie o nijakej skutočnosti, ktorá by mu umožňovala pochybovať o súlade takej právnej úpravy, akou je právna úprava sporná vo veci samej, s uvádzanou zásadou.

25 Naopak je však potrebné overiť, či táto právna úprava spôsobí požiadavky zásady efektivity, ktorú treba považovať za porušenú v prípade, keď je výkon práv priznaných právnym poriadkom Únie znemožnený alebo nadmerne sťažený.

26 Pokiaľ ide o práva priznané smernicou 90/434, treba pripomenúť, že spoločný systém zdačovania zavedený touto smernicou, ktorý obsahuje rôzne daňové výhody, sa uplatňuje rovnako na všetky operácie zlúčenia, rozdelenia, prevodu majetku a výmeny akcií bez ohľadu na ich dôvody, či už sú finančné, ekonomické, alebo iné daňové (pozri rozsudky *Leur-Bloem*, už citovaný, bod 36, a *Modehuis A. Zwijnenburg*, už citovaný, bod 41).

27 Členské štáty totiž môžu na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich časť a zrušiť výhody, ktoré z nich vyplývajú, len vo výnimočných a individuálnych prípadoch (rozsudky z 5. júla 2007, *Kofoed*, C-321/05, Zb. s. I-5795, bod 37, a *Modehuis A. Zwijnenburg*, už citovaný, bod 45), a síce v situácii, keď je hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov zamýšľanej reštrukturalizácie daňový podvod alebo daňový únik.

28 V prejednávanej veci zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že daňovník musí v súlade s § 47 ZDDPO-1 v spojení s § 363 ods. 2 ZDavP-1 podať žiadosť o poskytnutie daňových výhod stanovených smernicou 90/434 najneskôr 30 dní pred vykonaním predpokladanej reštrukturalizácie, inak hrozí zánik priznaných práv.

29 Preto treba overiť, či táto lehota 30 dní spôsobí požiadavky zásady efektivity, čo sa týka jej dĺžky trvania, ako aj okamihu začatia jej plynutia.

30 Pokiaľ ide o dĺžku trvania, Súdny dvor už v rámci analýzy zásady účinnej súdnej ochrany práv priznaných osobám právom Únie rozhodol, že stanovenie primeraných lehôt na podanie žalôb pod hrozbou preklúzie v záujme právnej istoty, ktorá chráni súčasne daovníka aj dotknutý správny orgán, je zlučiteľné s právom Únie. Takéto lehoty totiž nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (rozsudky z 10. júla 1997, Palmisani, C-261/95, Zb. s. I-4025, bod 28, a zo 17. novembra 1998, Aprile, C-228/96, Zb. s. I-7141, bod 19). V tomto kontexte Súdny dvor tiež rozhodol, že ani proti 60 dňovej lehote na podanie žaloby ako takej nemožno namietajúť (rozsudky zo 14. decembra 1995, Peterbroeck, C-312/93, Zb. s. I-4599, bod 16, a zo 6. októbra 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Zb. s. I-9579, bod 43).

31 Ďalej Súdny dvor rozhodol, že táto judikatúra sa tiež uplatní v prípade, že ide o posúdenie spôsobov vrátenia nedôvodne vybraných vnútroštátnych daní (rozsudok Meilicke a i., už citovaný, body 55 až 58). To isté musí platiť aj v prípade posúdenia dodržania zásady efektivity vzhľadom na stanovenie lehoty na podanie žiadosti o poskytnutie daňových výhod.

32 V dôsledku toho sa nezdá, že by vnútroštátna právna úprava, ktorá podmieňuje poskytnutie daňových výhod stanovených smernicou 90/434 tým, aby súvisiaca žiadosť bola podaná najneskôr 30 dní pred predpokladanou reštrukturalizáciou, mohla prakticky znemožniť alebo nadmerne sťažiť výkon práv, ktoré daovníkovi plynú z práva Únie.

33 Aj keď taká prekluzívna lehota, akou je lehota dotknutá vo veci samej, teda nie je sama osebe v rozpore so zásadou efektivity, nemožno vylúčiť, že v rámci osobitných okolností vlastných veci predloženej vnútroštátnemu súdu by spôsoby uplatnenia tejto lehoty mohli viesť k porušeniu uvedenej zásady.

34 Pokiaľ totiž ide o okamih začatia plynutia 30-dňovej lehoty stanovenej v § 363 ods. 2 ZDavP-1, z vnútroštátneho rozhodnutia vyplýva, že táto lehota sa počíta spätne odo dňa vykonania reštrukturalizácie, pričom sa spresnilo, že dňom, od ktorého sa táto transakcia považuje za vykonanú, je deň zápisu tejto transakcie do obchodného registra príslušným súdom.

35 V dôsledku toho obdobie, počas ktorého plynie 30 dňová lehota, v takejto situácii nezávisí od daovníka, keďže ten nemôže presne poznať ani okamih začatia plynutia tejto lehoty, ani je koniec, konkrétne deň zápisu zamýšľanej reštrukturalizácie do obchodného registra.

36 Treba však pripomenúť, že pri dosahovaní cieľov sledovaných smernicou 90/434 vo vnútroštátnom práve sa musia dodržiavať požiadavky právnej istoty. Na tieto účely majú členské štáty povinnosť zaviesť dostatočne presný, jasný a predvídateľný systém lehôt, ktorý jednotlivcom umožní poznať ich práva a povinnosti [pozri analogicky rozsudok z 28. januára 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Zb. s. I-817, bod 39 a citovanú judikatúru]. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby overil, či tieto požiadavky boli splnené.

37 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá podmieňuje poskytnutie daňových výhod uplatňujúcich sa na transakciu rozdelenia podľa ustanovení tejto smernice tým, aby sa žiadosť o ich poskytnutie v súvislosti s touto transakciou podala v stanovenej lehote. Vnútroštátnemu súdu však prináleží, aby overil, či spôsoby uplatnenia tejto lehoty a najmä stanovenie okamihu začatia jej plynutia sú dostatočne presné, jasné a predvídateľné, aby umožnili daovníkom poznať ich práva a zaručili, že daovníci budú mať možnosť využiť daňové výhody stanovené ustanoveniami tejto smernice.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni takej vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá podmieňuje poskytnutie daňových výhod uplatňujúcich sa na transakciu rozdelenia podľa ustanovení tejto smernice tým, aby sa žiadosť o ich poskytnutie v súvislosti s touto transakciou podala v stanovenej lehote. Vnútroštátnemu súdu však prináleží, aby overil, či spôsoby uplatnenia tejto lehoty a najmä stanovenie okamihu začatia jej plynutia sú dostatočne presné, jasné a predvídateľné, aby umožnili daňovníkom poznať ich práva a zaručili, že daňovníci budú mať možnosť využiť daňové výhody stanovené ustanoveniami tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: slovinčina.