

## Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠČA (peti senat)

z dne 18. oktobra 2012(\*)

„Približevanje zakonodaj – Direktiva 90/434/EGS – Skupni sistem obdavčitve za združitev, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic – člen 11(1)(a) – Nacionalna zakonodaja, po kateri je priznanje davčnih ugodnosti odvisno od pridobitve dovoljenja – Vloga za izdajo dovoljenja, ki jo je treba vložiti najmanj 30 dni pred predvideno transakcijo“

V zadevi C-603/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenija) z odločbo z dne 8. decembra 2010, ki je prispela na Sodišče 21. decembra 2010, v postopku

**Pelati d.o.o.**

proti

**Republiki Sloveniji,**

SODIŠČE (peti senat),

v sestavi E. Levits, v funkciji predsednika petega senata, J-J. Kasel (poročevalec) in M. Safjan, sodnika,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Pelati d.o.o. A. Jarkovič, odvetnik,
- za slovensko vlado V. Klemenc, zastopnica,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Žebre, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

**Sodbo**

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 11(1)(a) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitev, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (90/434/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 142).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Pelati d.o.o. (v nadaljevanju: Pelati) in Republiko Slovenijo, ker je davčni organ te države zavrnil vlogo za priznanje davčnih ugodnosti pri delitvi podjetja.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

3 Člen 11(1)(a) Direktive 90/434, ki je umeščen pod naslov V – „Končne določbe“ te direktive, v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari, določa:

„Država članica lahko zavrne uporabo ali odvzame ugodnosti [iz] vseh ali nekaterih določb pod naslovi II, III in IV, kadar se izkaže, da:

(a) je glavni namen združitve, delitve, prenosa sredstev ali zamenjave kapitalskih deležev ali ko je eden glavnih namenov davna utaja ali izogibanje plačilu davka; lahko dejstvo, da ena od operacij iz člena 1 ni izvedena zaradi veljavnih komercialnih razlogov, kakor so prestrukturiranje ali racionalizacija dejavnosti družb, ki sodelujejo v operaciji, povzroči domnevo, da je glavni namen ali eden glavnih namenov operacije davna utaja ali izogibanje plačilu davka“.

### *Nacionalna ureditev*

4 V skladu s členom 47 Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 17/05, v nadaljevanju: ZDDPO-1) se „[p]renosni družbi, družbi prejemnici in družbeniku prenosne družbe [...] upravičenja po 41. do 47. členu tega zakona priznajo na podlagi dovoljenja, ki ga izda davni organ, če so izpolnjeni pogoji po 41. do 47. členu tega zakona“.

5 Postopek obdavčenja v primeru združitve in delitve družb je določen v Zakonu o davnem postopku (Uradni list RS, št. 25/05, v nadaljevanju: ZDavP-1).

6 V skladu s členom 345(2) ZDavP-1 mora davni zavezanec predložiti davni obračun davnemu organu najkasneje v 60 dneh po dnevu vpisa delitve v sodni register.

7 Člen 363 ZDavP-1 določa:

„(1) Dovoljenje iz 47. člena ZDDPO-1 se izda za posamično transakcijo.

(2) Vlogo za izdajo dovoljenja vložijo prenosna družba ali družba prejemnica [...] najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije iz 41. člena ZDDPO-1.

[...]

(5) Davni organ odloči o vlogi za izdajo dovoljenja najkasneje v 30 dneh od prejema vloge [...]

8 Obveznost pridobitve predhodnega dovoljenja davnega organa, kakor jo določa člen 47 ZDDPO-1 v povezavi s členom 363 ZDavP-1, je bila odpravljena 1. januarja 2007, ko sta začela veljati nova zakona o davku od dohodkov pravnih oseb in o davnem postopku (Uradni list RS, št. 117/06), s katerima je bil uveden poenostavljen postopek priglasitve, v katerem nespoštovanje postopkovnih zahtev s strani davnega zavezanca ne vodi več samodejno do izgube pravic, priznanih z Direktivo 90/434.

## Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

9 Družba Pelati je 30. junija 2005 sprejela delitveni načrt v obliki notarskega zapisa, s katerim

je bila predvidena oddelitev njenega dela in prenos na novo družbo. Nato je 27. septembra 2005 pri pristojnem registrskem sodišču vložila predlog za vpis statusnih sprememb. Te spremembe so bile vpisane s sklepom z dne 12. oktobra 2005. Družba Pelati je 21. oktobra 2005 vložila vlogo za priznanje davčnih ugodnosti pri tako nastali delitvi.

10 Davčni organ je ugotovil, da je bila družba preoblikovana ob vpisu statusnih sprememb v sodni register. Zato je zavrnil vlogo družbe Pelati, saj ta ni bila vložena v roku, določenem v členu 363 ZDavP-1, in sicer najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije.

11 Družba Pelati je zoper navedeno zavrnilno odločbo vložila pritožbo, s katero je zatrjevala, da davčni organ sploh ni preučil, ali so izpolnjeni vsebinski pogoji za priznanje davčnih ugodnosti iz ZDDPO-1. Tudi ta pritožba je bila zavrnjena z obrazložitvijo, da je tridesetdnevni rok zavezujoč, tako da vloga družbe Pelati ni bila dopustna, ker je bila vložena prepozno.

12 Družba Pelati je pri Upravnem sodišču Republike Slovenije zoper to odločbo vložila izpodbojno tožbo. Trdi, da je prekluzija kot sankcija za nespoštovanje tridesetdnevnega roka, določenega s členom 363(2) ZDavP-1, v nasprotju z Direktivo 90/434. Poleg tega naj spoštovanje tega roka ne bi bilo v celoti odvisno od družbe, ki je davčna zavezanka, saj je potek navedenega roka odvisen od tega, kdaj pristojno sodišče vpiše statusno spremembo v sodni register.

13 Predložitveno sodišče najprej poudarja, da so bile z ZDDPO-1 v slovenski pravni red prenesene določbe Direktive 90/434. Dalje ugotavlja, da čeprav mora biti vloga za priznanje davčnih ugodnosti v skladu s členom 363(2) ZDavP-1 vložena najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije, pa ta zakon ne določa natančno, kdaj se transakcija šteje za izvršeno. V zvezi s tem opozarja, da se davčni organ sklicuje na člen 533 Zakona o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/1993, v različici, ki se uporablja za dejansko stanje), v skladu s katerim mora pristojno sodišče v sodni register hkrati vpisati delitev in ustanovitev nove družbe. Predložitveno sodišče na podlagi tega sklepa, da je datum transakcije datum vpisa statusnih sprememb v ta register. Nazadnje predložitveno sodišče meni, da v Direktivi 90/434 ni nobene podlage, ki bi omogočala zavrnitev priznanja davčnih ugodnosti družbi, ki je davčna zavezanka, ne da bi se ugotavljalo, ali izpolnjuje pogoje za priznanje takih ugodnosti.

14 V teh okoliščinah je Upravno sodišče Republike Slovenije prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je določbo člena 11 [Direktive 90/434] potrebno razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, s katero Republika Slovenija kot država članica, davčno ugodnost za gospodarsko družbo, ki želi izvesti delitev (oddelitev dela družbe in ustanovitev nove družbe) pogojuje s pravočasnostjo vloge za izdajo dovoljenja za priznanje davčnih upravičenj, ki oddelitvi ob izpolnjevanju predpisanih pogojev sledijo, oziroma po kateri davčni zavezanec s potekom roka davčne ugodnosti po nacionalni zakonodaji avtomatično izgubi?“

## **Vprašanje za predhodno odločanje**

### *Uvodne ugotovitve*

15 Najprej je treba spomniti, da je v skladu s členom 267 PDEU Sodišče pristojno za predhodno odločanje zlasti o vprašanih glede razlage Pogodb in aktov institucij Evropske unije.

16 Ni sporno, da se spor o glavni stvari nanaša na določbo nacionalnega prava, ki se uporablja v povsem nacionalnem kontekstu.

17 Vendar se je, kot je razvidno iz predložitvene odločbe, slovenski zakonodajalec ob prenosu

določb Direktive 90/434 v nacionalni pravni red odloži, da se davna obravnava iz te direktive uporabi tudi za povsem notranje položaje, tako da velja za nacionalna in zmejnja prestrukturiranja enaka davna ureditev.

18 Iz sodne prakse Sodišča je razvidno, da kadar se z nacionalno zakonodajo za povsem notranje položaje sprejmejo enake rešitve, kot jih določa pravo Unije, predvsem zato da se prepreči diskriminacija državljanov ali morebitno izkrivljanje konkurence, je gotovo v interesu Unije, da se zaradi izogitve prihodnjim različnim razlagam določbe ali pojmi, prevzeti iz prava Unije, razlagajo enako, in sicer ne glede na okoliščine, v katerih se uporabljajo (glej sodbe z dne 17. julija 1997 v zadevi Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, str. I-4161, točka 32; z dne 15. januarja 2002 v zadevi Andersen og Jensen, C-43/00, Recueil, str. I-379, točka 18, in z dne 20. maja 2010 v zadevi Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, ZOdl., str. I-4303, točka 33).

19 Dodati je treba, da je le nacionalno sodišče pristojno, da presodi natančen obseg te napotitve na pravo Unije, saj je pristojnost Sodišča omejena samo na presojo določb tega prava (glej zgoraj navedeni sodbi Leur-Bloem, točka 33, in Modehuis A. Zwijnenburg, točka 34).

20 Iz zgornjih ugotovitev izhaja, da je Sodišče pristojno za razlago določb Direktive 90/434, čeprav te neposredno ne urejajo položaja v postopku v glavni stvari, in torej za odgovor na vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče.

#### *Vsebinska presoja*

21 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za priznanje davnih ugodnosti, ki veljajo za transakcijo delitve, določa pogoj, da mora biti vloga v zvezi s to transakcijo vložena v določenem roku, za katerega davni zavezanec ne ve, kdaj začne teči, z njegovim potekom pa zavezanec izgubi pravico do teh davnih ugodnosti, ne da bi se ugotavljalo, ali izpolnjuje pogoje za njihovo priznanje.

22 Kot so ugotovile tožena stranka v glavni stvari, slovenska vlada in Evropska komisija, ki so Sodišču predložile pisna stališča, Direktiva 90/434 ne vsebuje nobene določbe o postopkovnih pravilih, ki jih morajo države članice spoštovati pri priznavanju davnih ugodnosti, določenih s to direktivo.

23 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča pa, kadar ni ureditve Unije s tega področja, natančna postopkovna pravila za zaščito pravic, ki jih imajo osebe na podlagi prava Unije, izhajajo iz pravnega reda vsake države članice po načelu postopkovne avtonomije držav članic, vendar pod pogojem, da ta pravila niso manj ugodna kot tista, ki urejajo podobne notranje položaje (načelo enakovrednosti), in da v praksi ne onemogočajo ali zezmerno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih priznava pravni red Unije (načelo učinkovitosti) (glej zlasti sodbi z dne 19. septembra 2006 v združenih zadevah i-21 Germany in Arcor, C-392/04 in C-422/04, ZOdl., str. I-8559, točka 57, in z dne 30. junija 2011 v zadevi Meilicke in drugi, C-262/09, še neobjavljena v ZOdl., točka 55).

24 Glede načela enakovrednosti je treba poudariti, da Sodišče v obravnavanem primeru ne more na podlagi ničesar dvomiti o skladnosti ureditve, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, s tem načelom.

25 Vendar pa je treba preveriti, ali se s tako ureditvijo upoštevajo zahteve načela učinkovitosti, ki se šteje za kršeno, če je uveljavljanje pravic, ki jih daje pravni red Unije, onemogočeno ali zezmerno oteženo.

26 Glede pravic, priznanih z Direktivo 90/434, je treba opozoriti, da se skupni sistem obdavčitve, ki je bil uveden s to direktivo in zajema različne davčne ugodnosti, uporablja prav za vse transakcije združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev, ne glede na to, ali so razlogi zanje finančni, gospodarski ali le davčni (glej zgoraj navedeni sodbi Leur-Bloem, točka 36, in Modehuis A. Zwijnenburg, točka 41).

27 Države članice lahko v skladu s členom 11(1)(a) Direktive 90/434 le izjemoma in v posebnih primerih zavrnejo uporabo ali odvzamejo ugodnosti iz vseh ali nekaterih določb te direktive (sodba z dne 5. julija 2007 v zadevi Kofoed, C-321/05, ZOdl., str. I-5795, točka 37, in zgoraj navedena sodba Modehuis A. Zwijnenburg, točka 45), in sicer kadar je glavni cilj ali eden glavnih ciljev predvidene transakcije prestrukturiranja davčna utaja ali izogibanje plačilu davka.

28 V obravnavanem primeru je iz spisa, ki je bil predložen Sodišču, razvidno, da mora davčni zavezanec v skladu s členom 47 ZDDPO-1 v povezavi s členom 363(2) ZDavP-1 vlogo za priznanje davčnih ugodnosti, določenih z Direktivo 90/434, vložiti najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije prestrukturiranja, sicer izgubi pravice, podeljene s to direktivo.

29 Zato je treba preveriti, ali ta tridesetdnevni rok izpolnjuje zahteve načela učinkovitosti glede dolžine in začetka roka.

30 Sodišče je v okviru preučitve načela učinkovitega sodnega varstva pravic, ki jih imajo posamezniki na podlagi prava Unije, glede dolžine rokov že razsodilo, da je s pravom Unije združljiva določitev razumnih prekluzivnih rokov za vložitev pravnih sredstev zaradi pravne varnosti, pri čemer se štiti tako davčni zavezanec kot zadevni organ. Ti roki namreč v praksi ne onemogočajo ali občutno otežujejo uresničevanja pravic, ki jih daje pravni red Unije (sodbi z dne 10. julija 1997 v zadevi Palmisani, C-261/95, Recueil, str. I-4025, točka 28, in z dne 17. novembra 1998 v zadevi Aprile, C-228/96, Recueil, str. I-7141, točka 19). V teh okoliščinah je Sodišče že razsodilo tudi, da šestdesetdnevnega roka za vložitev tožbe ni mogoče grajati samega po sebi (sodbi z dne 14. decembra 1995 v zadevi Peterbroeck, C-312/93, Recueil, str. I-4599, točka 16, in z dne 6. oktobra 2009 v zadevi Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, ZOdl., str. I-9579, točka 43).

31 Poleg tega je Sodišče razsodilo, da ta sodna praksa velja, tudi kadar gre za presojo pravil za vračanje neupravičeno pobranih nacionalnih dajatev (zgoraj navedena sodba Meilicke in drugi, točke od 55 do 58). Zato mora veljati enako, kadar gre za presojo spoštovanja načela učinkovitosti v zvezi z določitvijo roka, ki velja za vložitev vloge za priznanje davčnih ugodnosti.

32 Zato nacionalna ureditev, ki davčne ugodnosti, določene z Direktivo 90/434, priznava samo pod pogojem, da je bila zadevna vloga vložena najmanj 30 dni pred predvidenim datumom transakcije prestrukturiranja, ni taka, da bi v praksi onemogočala ali preizjemno oteževala uresničevanje pravic, ki jih davčnim zavezancem priznava pravo Unije.

33 Čeprav prekluzivni rok, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, kot tak ni v nasprotju z načelom učinkovitosti, ni mogoče izključiti, da lahko v posebnih okoliščinah zadeve, o kateri odloča predložitveno sodišče, izvedbene določbe glede tega roka povzročijo kršitev navedenega načela.

34 V zvezi z začetkom tridesetdnevnega roka iz člena 363(2) ZDavP-1 je namreč iz predložitvene odločbe razvidno, da se ta rok računa za nazaj od tistega dneva, ko je transakcija prestrukturiranja izvedena, pojasnjeno pa je, da se šteje, da je bila opravljena tistega dne, ko jo je pristojno sodišče vpisalo v sodni register.

35 Zato v takih okoliščinah obdobje, v katerem teže tridesetdnevni rok, ni odvisno od davčnega zavezanca, saj ta ne more natančno vedeti, niti kdaj zažne ta rok teži niti kdaj poteže, to je kdaj bo predvidena transakcija prestrukturiranja vpisana v sodni register.

36 Spomniti pa je treba, da je treba cilje, ki jih uresničuje Direktiva 90/434, prenesti v nacionalno pravo ob spoštovanju zahtev pravne varnosti. Zato imajo države članice obveznost, da določijo dovolj natančen, jasen in predvidljiv sistem rokov, da se posamezniki lahko seznanijo s svojimi pravicami in dolžnostmi (glej po analogiji sodbo z dne 28. januarja 2010 v zadevi Uniplex (UK), C-406/08, ZOdl., str. I-817, točka 39 in navedena sodna praksa). Predložitveno sodišče mora preveriti, ali so te zahteve spoštovane.

37 Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba na predloženo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 11(1)(a) Direktive 90/434 razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za priznanje davčnih ugodnosti, ki v skladu z določbami navedene direktive veljajo za transakcijo delitve, določa pogoj, da mora biti vloga v zvezi s to transakcijo vložena v določenem roku. Vendar mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali so izvedbene določbe glede tega roka, še zlasti določitev njegovega začetka, dovolj natančne, jasne in predvidljive, da se lahko davčni zavezanci seznanijo s svojimi pravicami, in se prepričati, da je tem mogoče priznati davčne ugodnosti, določene s to direktivo.

### **Stroški**

38 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (peti senat) razsodilo:

**Člen 11(1)(a) Direktive Sveta z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic (90/434/EGS) je treba razlagati tako, da ne nasprotuje nacionalni ureditvi, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki za priznanje davčnih ugodnosti, ki v skladu z določbami navedene direktive veljajo za transakcijo delitve, določa pogoj, da mora biti vloga v zvezi s to transakcijo vložena v določenem roku. Vendar mora predložitveno sodišče ugotoviti, ali so izvedbene določbe glede tega roka, še zlasti določitev njegovega začetka, dovolj natančne, jasne in predvidljive, da se lahko davčni zavezanci seznanijo s svojimi pravicami, in se prepričati, da je tem mogoče priznati davčne ugodnosti, določene s to direktivo.**

Podpisi

\*Jezik postopka: slovenščina.