

## Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 18 oktober 2012 (\*)

”Tillnärmning av lagstiftning – Direktiv 90/434/EEG – Gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater – Artikel 11.1 a – Nationell lagstiftning enligt vilken skattelättnader endast beviljas om ett tillstånd har meddelats – Krav på att ansökan om tillstånd som ska ges in minst 30 dagar innan den planerade transaktionen genomförs”

I mål C-603/10,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenien) genom beslut av den 8 december 2010, som inkom till domstolen den 21 december 2010, i målet

**Pelati d.o.o.**

mot

**Republika Slovenija,**

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av E. Levits, tillförordnad avdelningsordförande, samt domarna J-J. Kasel (referent) och M. Safjan,

generaladvokat: P. Cruz Villalón,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Pelati d.o.o., genom A. Jarkovič, odvetnik,
- Sloveniens regering, genom V. Klemenc, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom R. Lyal och M. Žebre, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

**Dom**

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission,

överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Pelati d.o.o. (nedan kallat Pelati) och Republika Slovenija (Republiken Slovenien) angående den slovenska skattemyndighetens beslut att avslå en ansökan om skattelättnader i samband med en företagsfission.

### **Tillämpliga bestämmelser**

#### *Unionsrätt*

3 Artikel 11 i direktiv 90/434 ingår i direktivets avdelning V, med rubriken "Slutbestämmelser". I punkt 1 a i denna artikel föreskrivs följande:

"En medlemsstat får vägra att tillämpa eller återkalla förmånen av alla eller någon del av bestämmelserna i avdelning II, III och IV om det framgår att fusionen, fissionen, överföringen av tillgångar respektive andelsutbytet

a) har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften, varvid det förhållandet att någon av de transaktioner som avses i artikel 1 inte genomförs av godtagbara kommersiella skäl såsom omstrukturering eller rationalisering av verksamheterna i de bolag som berörs av transaktionerna kan skapa en presum[ti]on för att operationen har skatteflykt eller undandragande av skatt som sitt huvudsakliga syfte eller ett av sina huvudsakliga syften, ..."

#### *Nationell lagstiftning*

4 I artikel 47 i lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, nr 17/05) (nedan kallad ZDDPO-1) föreskrivs att "[d]et överlåtande bolaget, det övertagande bolaget och det överlåtande bolagets ägare ska beviljas skattelättnader i enlighet med artiklarna 41–47 i [denna lag], på grundval av ett tillstånd från skattemyndigheten, när de villkor som anges i artiklarna 41–47 i lagen är uppfyllda".

5 Förfarandet för beskattning vid fusion eller fission av bolag regleras i skatteförfarandelagen (Zakon o davnem postopku, Uradni list RS nr 25/05) (nedan kallad ZDavP-1).

6 Enligt artikel 345.2 ZDavP-1 ska den skattskyldige ge in en skattedeklaration till skattemyndigheten inom 60 dagar efter det att fissionen registrerades i bolagsregistret av behörig domstol.

7 I artikel 363 ZDavP-1 föreskrivs följande:

"1. Tillstånd enligt artikel 47 ZDDPO-1 meddelas för varje enskild transaktion.

2. Ansökan om tillstånd ska ges in av det överlåtande ... eller det övertagande bolaget ... minst 30 dagar före den dag då den transaktion som avses i artikel 41 ZDDPO-1 planeras äga rum.

...

5. Skattemyndigheten ska fatta beslut med anledning av ansökan om tillstånd inom 30 dagar från det att ansökan kom in till myndigheten ..."

8 Den skyldighet att inhämta förhandstillstånd från skattemyndigheten som föreskrevs i artikel 47 ZDDPO-1, jämförd med artikel 363 ZDavP-1, avskaffades genom nya versioner av lagen om

inkomstskatt för juridiska personer och skatteförfarandelagen (Uradni list RS nr 117/06), vilka trädde i kraft den 1 januari 2007. Genom lagändringen infördes ett förenklat anmälningsförfarande, varvid den skattskyldige inte längre automatiskt förlorar sina rättigheter enligt direktiv 90/434 om denne inte iakttar de formkrav som gäller för förfarandet.

### **Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

9 Genom en av notarius publicus (motsvarande) bestyrkt urkund av den 30 juni 2005 upprättade Pelati en delningsplan enligt vilken en del av företaget skulle överföras till ett nytt bolag. Den 27 september 2005 anmälde Pelati ändringarna av bolagsordningen till behörig domstol för registrering i bolagsregistret. Ändringarna registrerades genom ett beslut av den 12 oktober 2005. Den 21 oktober 2005 ansökte Pelati om skattelättnader med anledning av fissionen.

10 Skattemyndigheten konstaterade att omvandlingen av bolaget hade genomförts när ändringarna av bolagsordningen registrerades i bolagsregistret. Den avslog därför Pelatis ansökan, med hänvisning till att ansökan inte hade getts in i rätt tid enligt artikel 363 ZDavP-1, det vill säga minst 30 dagar före genomförandet av den planerade omvandlingen.

11 Pelati begärde omprövning av avslagsbeslutet och gjorde gällande att skattemyndigheten inte ens hade prövat huruvida de materiella villkoren för att beviljas skattelättnader enligt ZDDPO-1 var uppfyllda. Myndigheten vidhöll sitt beslut med motiveringen att kravet på ingivande av ansökan 30 dagar i förväg var tvingande, varför Pelatis ansökan skulle avslås då den kommit in för sent.

12 Pelati överklagade detta beslut till Upravno sodiš?e Republike Slovenije (Republiken Sloveniens förvaltningsdomstol). Bolaget gjorde gällande att det strider mot direktiv 90/434 att neka bolaget skattelättnader på grund av att bolaget inte iakttagit det trettiodagarskrav som uppställs i artikel 363.2 ZDavP-1. Dessutom rådde inte bolaget helt och hållet självt över iakttagandet av detta krav, eftersom den behöriga domstolens registrering av ändringen av bolagsordningen är avgörande för beräkningen av senaste dag för ingivande av ansökan om skattelättnader.

13 Den hänskjutande domstolen har inledningsvis framhållit att ZDDPO-1 syftar till att införliva bestämmelserna i direktiv 90/434 med den slovenska rättsordningen. Den har vidare konstaterat att även om ansökan om skattelättnader enligt artikel 363.2 ZDavP-1 ska ges in minst 30 dagar före den planerade transaktionen, anges det i denna lag emellertid inte när denna transaktion ska anses genomförd. Skattemyndigheten stödjer sig på artikel 533 i lagen om bolag (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS nr 30/1993), enligt vilken den behöriga domstolen samtidigt ska registrera fissionen och bildandet av det nya bolaget i bolagsregistret. Den hänskjutande domstolen drar härav slutsatsen att transaktionsdagen utgörs av den dag då ändringarna av bolagsordningen registreras i detta register. Den anser slutligen att det inte finns någon bestämmelse i direktiv 90/434 som kan utgöra grund för att neka ett bolag skattelättnader utan att det provas huruvida bolaget uppfyller villkoren för att beviljas dessa.

14 Mot denna bakgrund beslutade Upravno sodiš?e Republike Slovenije att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 11 i [direktiv 90/434] tolkas så, att den utgör hinder för nationella bestämmelser som innebär att Republiken Slovenien, i egenskap av medlemsstat, som villkor för beviljande av skattelättnader för ett bolag som avser att dela upp bolaget (fission avseende en del av bolaget och bildande av ett nytt bolag) kräver att det inom föreskriven tid lämnas in en ansökan om tillstånd som ligger till grund för beviljande av skattelättnader, vilka följer av uppdelningen om de föreskrivna villkoren är uppfyllda, det vill säga som innebär att den skattskyldige automatiskt

förlorar rätten till de skattelättnader som föreskrivs i den nationella lagstiftningen om ansökan inte ges in i rätt tid?”

## **Prövning av tolkningsfrågan**

### *Inledande synpunkter*

15 Domstolen har enligt artikel 267 FEUF befogenhet att meddela förhandsavgöranden angående tolkningen av fördragen och av de rättsakter som beslutats av Europeiska unionens institutioner.

16 Målet vid den nationella domstolen avser en bestämmelse i nationell rätt som tillämpas i rent inhemska situationer.

17 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att den slovenska lagstiftaren i samband med införlivandet av bestämmelserna i direktiv 90/434 beslutade att låta den skattemässiga behandling som föreskrivs i direktivet gälla även när det är fråga om rent inhemska situationer. Inhemska och gränsöverskridande omstruktureringar omfattas således av samma skattebestämmelser.

18 Enligt domstolens praxis föreligger det, när regleringen i nationell lagstiftning av rent inhemska situationer anpassas till den reglering som har valts i unionsrätten, för att bland annat undvika att landets egna medborgare diskrimineras eller att konkurrensen snedvrids, ett klart unionsrättsligt intresse av att de bestämmelser eller begrepp som har hämtats från unionsrätten tolkas på ett enhetligt sätt, oberoende av de omständigheter under vilka de ska tillämpas, detta för att i framtiden undvika skilda tolkningar (se dom av den 17 juli 1997 i mål C-28/95, Leur-Bloem, REG 1997, s. I-4161, punkt 32, av den 15 januari 2002 i mål C-43/00, Andersen og Jensen, REG 2002, s. I-379, punkt 18, och av den 20 maj 2010 i mål C-352/08, Modehuis A. Zwijnenburg, REU 2010, s. I-4303, punkt 33).

19 Det bör tilläggas att den nationella domstolen ensam ska bedöma den exakta betydelsen av hänvisningen till unionsrätten, eftersom EU-domstolen endast är behörig att pröva unionsrättsliga bestämmelser (se domarna i de ovannämnda målen Leur-Bloem, punkt 33, och Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 34).

20 Av vad som anförts ovan följer att domstolen är behörig att tolka bestämmelserna i direktiv 90/434, även om dessa inte direkt reglerar den situation som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, och således är behörig att besvara den fråga som den nationella domstolen har ställt.

### *Prövning i sak*

21 Den nationella domstolen har ställt denna fråga för att få klarhet i huruvida artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att den utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka skattelättnader som är tillämpliga på en fission endast beviljas om ansökan härom ges in senast en viss tid i förväg, varvid den skattskyldige inte har kännedom om vilken dag som är utgångspunkten för beräkningen av denna tid och den skattskyldige förlorar rätten till dessa skattelättnader om ansökan lämnas in för sent, utan att det prövas huruvida den skattskyldige uppfyller de villkor som ger rätt till skattelättnaderna.

22 Såsom konstaterats av klaganden i målet vid den nationella domstolen, den slovenska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med skriftliga yttranden till domstolen, innehåller direktiv 90/434 inte någon bestämmelse om vilka förfaranderegler som medlemsstaterna måste iakttä vid beslut om huruvida de skattelättnader som föreskrivs i direktivet ska beviljas.

23 Enligt domstolens fasta praxis gäller dock följande. I avsaknad av unionsbestämmelser på området är det varje medlemsstats interna rättsordning, enligt principen om medlemsstaternas processuella autonomi, som är tillämplig i fråga om förfaranderegler som är avsedda att säkerställa skyddet av de rättigheter som enskilda har på grund av unionsrätten. Dessa regler får emellertid varken vara mindre förmånliga än de som reglerar liknande situationer av inhemsk karaktär (likvärdighetsprincipen) eller medföra att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva rättigheter som följer av unionsrätten (effektivitetsprincipen) (se dom av den 19 september 2006 i de förenade målen C-392/04 och C-422/04, i-21 Germany och Arcor, REG 2006, s. I-8559, punkt 57, och av den 30 juni 2011 i mål C-262/09, Meilicke m.fl., REU 2011, s. I-5669, punkt 55).

24 När det gäller likvärdighetsprincipen, har det i målet inte framkommit något som föranleder domstolen att hysa tvivel om att den aktuella nationella lagstiftningen står i överensstämmelse med nämnda princip.

25 Det ska däremot prövas huruvida en sådan lagstiftning uppfyller de krav som följer av effektivitetsprincipen, som ska anses ha åsidosatts om det framkommer att det är omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten.

26 Vad gäller de rättigheter som följer av direktiv 90/434, erinrar domstolen om att det gemensamma skattesystem som inrättats genom detta direktiv, vilket omfattar olika skattelättnader, ska tillämpas utan åtskillnad på alla fusioner, fissioner, överföringar av tillgångar och utbyten av aktier och andelar oavsett om dessa betingas av finansiella, ekonomiska eller rent skattemässiga skäl (se domarna i de ovannämnda målen Leur-Bloem, punkt 36, och Modehuis A. Zwijnenburg, punkt 41).

27 Det är nämligen bara undantagsvis och i särskilda fall som medlemsstaterna enligt artikel 11.1 a i direktiv 90/434 får underlåta att helt eller delvis tillämpa bestämmelserna i detta direktiv eller återkalla en förmån som följer av dessa (dom av den 5 juli 2007 i mål C-321/05, Kofoed, REG 2007, s. I-5795, punkt 37, och domen i det ovannämnda målet Zwijnenburg, punkt 45), det vill säga när den planerade omstruktureringen har skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften.

28 Det framgår i förevarande fall av handlingarna i målet att den skattskyldige enligt artikel 47 ZDDPO-1, jämförd med artikel 363.2 ZDavP-1, måste ge in sin ansökan om de skattelättnader som föreskrivs i direktiv 90/434 minst 30 dagar före den planerade omstruktureringen, vid äventyr av att den skattskyldige annars förlorar de rättigheter som följer av direktivet.

29 Det ska därför prövas huruvida detta krav, att ansökan ska ges in 30 dagar i förväg, är förenligt med effektivitetsprincipen, både vad gäller antalet dagar i förväg som ansökan ska ges in och vad gäller den dag som utgör utgångspunkten för beräkning av sista ansökningsdag.

30 Vad gäller antalet dagar, har domstolen redan slagit fast – i samband med en analys av principen om ett effektivt domstolsskydd av rättigheter som enskilda har enligt unionsrätten – att det är förenligt med unionsrätten att det av rättssäkerhetshänsyn, till skydd för både den skattskyldiga personen och den berörda myndigheten, fastställs rimliga preklusionsfrister för väckande av talan. Sådana tidsfrister medför nämligen inte att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som följer av unionsrätten (dom av den 10 juli 1997 i mål C-

261/95, Palmisani, REG 1997, s. I-4025, punkt 28, och av den 17 november 1998 i mål C-228/96, Aprile, REG 1998, s. I-7141, punkt 19). Domstolen har även slagit fast att en talfrist på 60 dagar inte i sig kan kritiseras (dom av den 14 december 1995 i mål C-312/93, Peterbroeck, REG 1995, s. I-4599, punkt 16, och av den 6 oktober 2009 i mål C-40/08, Asturcom Telecomunicaciones, REG 2009, s. I-9579, punkt 43).

31 Domstolen har vidare funnit att denna praxis även är tillämplig vid bedömningen av förfaranderegler avseende återbetalning av inhemska avgifter som har påförts felaktigt (domen i det ovannämnda målet Meilicke m.fl., punkterna 55–58). Detsamma måste gälla vid bedömningen av om det är förenligt med effektivitetsprincipen att fastställa en frist avseende ingivande av en ansökan om skattelättnader.

32 En nationell lagstiftning, enligt vilken de skattelättnader som föreskrivs i direktiv 90/434 endast beviljas om ansökan härom ges in minst 30 dagar före den planerade omstruktureringen, framstår följaktligen inte som ägnad att göra det i praktiken omöjligt eller orimligt svårt att utöva de rättigheter som den skattskyldige har enligt unionsrätten.

33 Även om ett sådant tidskrav som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte i sig strider mot effektivitetsprincipen, kan det emellertid inte uteslutas att de närmare bestämmelserna om tillämpningen av detta krav kan utgöra ett åsidosättande av den nämnda principen, med hänsyn till de särskilda omständigheterna i det nationella målet.

34 Vad gäller den dag som utgör utgångspunkten vid beräkningen av de 30 dagarna enligt artikel 363.2 ZDavP-1 framgår det av begäran om förhandsavgörande att dessa räknas bakåt i tiden från den dag då omstruktureringen genomfördes, varvid omstruktureringen anses ha genomförts den dag då den behöriga domstolen registrerade denna transaktion i bolagsregistret.

35 Under dessa omständigheter är den tidsperiod som svarar mot de 30 dagarna utanför den skattskyldiges kontroll, eftersom denne inte kan veta exakt från vilken dag som dessa 30 dagar ska beräknas, eller när den sista dagen i denna period kommer att infalla, det vill säga vilken dag som den planerade omstruktureringen kommer att registreras i bolagsregistret.

36 Vid genomförandet, i nationell rätt, av de med direktiv 90/434 eftersträlvade målen måste emellertid kraven på rättssäkerhet iakttas. Medlemsstaterna är således skyldiga att införa bestämmelser om frister som är så precisa, klara och förutsebara att enskilda kan få kännedom om sina rättigheter och skyldigheter (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 28 januari 2010 i mål C-406/08, Uniplex (UK), REU 2010, s. I-817, punkt 39 och där angiven rättspraxis). Det ankommer på den nationella domstolen att pröva huruvida dessa krav är uppfyllda.

37 Av vad som ovan anförts följer att den ställda frågan ska besvaras på följande sätt. Artikel 11.1 a i direktiv 90/434 ska tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka skattelättnader som enligt direktivet är tillämpliga på en fission endast beviljas om ansökan härom ges in viss tid i förväg. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de närmare bestämmelserna om tillämpningen av detta tidskrav, i synnerhet bestämmelserna om vilken dag som är utgångspunkten för beräkningen av denna tid, är så precisa, klara och förutsebara att de skattskyldiga kan få kännedom om sina rättigheter och att det säkerställs att dessa kan komma i åtnjutande av de skattelättnader som föreskrivs i detta direktiv.

### **Rättegångskostnader**

38 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett

led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

**Artikel 11.1 a i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater ska tolkas så, att den inte utgör hinder för sådana nationella bestämmelser som dem som är aktuella i det nationella målet, enligt vilka skattelättnader som enligt direktivet är tillämpliga på en fission endast beviljas om ansökan härom ges in viss tid i förväg. Det ankommer emellertid på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida de närmare bestämmelserna om tillämpningen av detta tidskrav, i synnerhet bestämmelserna om vilken dag som är utgångspunkten för beräkningen av denna tid, är så precisa, klara och förutsebara att de skattskyldiga kan få kännedom om sina rättigheter och att det säkerställs att dessa kan komma i åtnjutande av de skattelättnader som föreskrivs i detta direktiv.**

Underskrifter

\* Rättegångsspråk: slovenska.