



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

18 октомври 2012 година *

„Сближаване на законодателствата — Директива 90/434/ЕИО — Обща система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки — Член 11, параграф 1, буква а) — Национално законодателство, което за предоставянето на данъчни предимства въвежда изискване за получаване на разрешение — Заявяване на разрешението най-малко 30 дни преди осъществяването на предвидената сделка“

По дело C-603/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Upravno sodišče Republike Slovenije (Словения) с акт от 8 декември 2010 г., постъпил в Съда на 21 декември 2010 г., в рамките на производство по дело

Pelati d.o.o.

срещу

Република Словения,

СЪДЪТ (пети състав),

състоящ се от: г-н Е. Levits, изпълняващ длъжността председател на пети състав, г-н J.-J. Kasel (докладчик) и г-н М. Safjan, съдии,

генерален адвокат: г-н Р. Cruz Villalón,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

- за Pelati d.o.o., от А. Jarkovič, odvetnik,
- за словенското правителство, от г-жа V. Klemenč, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-н М. Žebre, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

* Език на производството: словенски.

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки (ОВ L 255, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 92).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Pelati d.o.o. (наричано по-нататък „Pelati“) и Република Словения по повод отхвърлянето от нейната данъчна администрация на искане за предоставянето на данъчни предимства по повод отделянето на предприятие.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434, който се намира в дял V от същата, озаглавен „Заклучителни разпоредби“, гласи следното в приложимата си към спора по главното производство редакция:

„Държава членка има право да откаже да прилага или да премахне последиците от прилагането на всички или на част от разпоредбите на дялове II, III и IV в случаите, когато стане ясно, че сливането, разделянето, прехвърлянето на активи или замяната на акции:

- а) има за своя основна цел или една от основните му цели е [данъчната измама] или отклонението от данъчно облагане; фактът, че едно от действията, упоменати в член 1, не е извършено от валидни търговски съображения, като реструктуриране или рационализация на дейностите на дружествата, участващи в сделката, може да представлява презумпция, че сделката има за основна цел или една от основните [й] цели е [данъчната измама] или отклонението от данъчно облагане“.

Национална правна уредба

- 4 Съгласно член 47 от Закона за корпоративното подоходно облагане (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS, бр. 17/05, наричан по-нататък „ZDDPO-1“) „на прехвърлящото дружество, приемащото дружество и на акционерите и съдружниците в прехвърлящото дружество се предоставят правата съгласно членове 41—47 [от този закон] въз основа на разрешение, издадено от данъчния орган, при положение че са налице предпоставките по членове 41—47“.
- 5 Производството за данъчно облагане при сливане и разделяне на дружества е уредено в Закона за данъчното производство (Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS, бр. 25/05, наричан по-нататък „ZDavP-1“).
- 6 По силата на член 345, параграф 2 от ZDavP-1 данъчнозадълженото лице представя на данъчната администрация данъчна декларация най-късно 60 дни след вписване на разделянето или отделянето в търговския регистър към компетентната юрисдикция.

7 Член 363 от ZDavP-1 гласи:

„(1) Разрешението по член 47 от ZDDPO-1 се издава за всяка отделна операция.

(2) Съответното искане за издаване на разрешение се отправя от прехвърлящото дружество [...] или от приемащото дружество [...] поне 30 дни преди предвидената дата за операцията по член 41 от ZDDPO-1.

[...]

(5) Данъчната администрация се произнася по искането за издаване на разрешение в срок, не по-дълъг от 30 дни, считано от получаването на искането [...]“.

8 Задължението за получаване на предварително разрешение от данъчната администрация съгласно предвиденото в член 47 от ZDDPO-1 във връзка с член 363 от ZDavP-1 е отменено с влизането в сила на 1 януари 2007 г. на нова редакция на законите за корпоративното подоходно облагане и за данъчното производство (Uradni list RS, бр. 117/06), които въвеждат опростена процедура за уведомление, в рамките на която неспазването на процесуалните условия от данъчнозадълженото лице вече не води до автоматично отпадане на правата, предоставени с Директива 90/434.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

9 С нотариален акт от 30 юни 2005 г. Pelati приема проект за отделяне, който предвижда прехвърляне на част от предприятието му на новосъздадено предприятие. На 27 септември 2005 г. Pelati подава молба за вписване в търговския регистър към компетентната юрисдикция на промени в устава си. Същите са вписани с определение от 12 октомври 2005 г. На 21 октомври 2005 г. Pelati подава искане за ползване на данъчните предимства по повод на извършеното отделяне.

10 Данъчната администрация установява, че преобразуването на дружеството е настъпило в момента на вписване на промените в устава в търговския регистър. При това положение тя отхвърля искането на Pelati, поради факта че искането не е внесено в предвидения в член 363 от ZDavP-1 срок, а именно поне 30 дни преди осъществяването на планираното преобразуване.

11 Pelati подава жалба по административен ред срещу посоченото решение за отхвърляне, като посочва, че данъчната администрация дори не разглежда въпроса дали материалноправните условия за ползване на данъчните предимства по ZDDPO-1 са изпълнени. Тази жалба също е отхвърлена, поради това че 30-дневният срок е императивен, поради което искането на Pelati е недопустимо, доколкото е представено след изтичането на определения за целта срок.

12 Pelati обжалва това решение пред Upravno sodišče Republike Slovenije (Административен съд на Република Словения) и иска неговата отмяна. То сочи, че противопоставяното му преклудиране като санкция за неспазването на 30-дневния срок, определен в член 363, параграф 2 от ZDavP-1, противоречи на Директива 90/434. Освен това спазването на този срок не зависело изцяло от данъчнозадълженото дружество, след като датата на изтичането на посочения срок се определя от датата на вписване на промените в устава в търговския регистър от компетентната юрисдикция.

13 Запитващата юрисдикция подчертава най-напред, че ZDDPO-1 следва да транспонира в словенския правен ред разпоредбите на Директива 90/434. По-нататък тя установява, че макар искането за ползване на данъчни предимства да трябва да бъде внесено — по силата на член 363, параграф 2 от ZDavP-1 — поне 30 дни преди планираната операция, този закон не

уточнява в кой момент операцията се счита за осъществена. Във връзка с това юрисдикцията напомня, че данъчната администрация се основава на член 533 от Закона за търговските дружества (Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS, бр. 30/1993 в приложимата към фактите по делото редакция), по силата на който компетентната юрисдикция вписва едновременно в търговския регистър отделянето и учредяването на новото дружество. Поради това запитващата юрисдикция стига до извода, че датата на операцията съответства на датата на вписване на промените в устава в посочения регистър. Накрая, запитващата юрисдикция счита, че Директива 90/434 не дава никакво основание да не се предоставят данъчните предимства на данъчнозадължено дружество, без да се разгледа въпросът дали последното отговаря или не на условията за предоставянето на такива предимства.

- 14 При тези условия Upravno sodišče Republike Slovenije решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли разпоредбата на член 11 от [Директива 90/434] да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, по силата на която Република Словения поставя данъчното облекчение в полза на търговско дружество, което възнамерява да извърши отделяне (отделяне на част от дейността на дружеството и учредяване на ново дружество) в зависимост от предявяването в срок на искане за издаване на разрешение за признаване на данъчни предимства, които произтичат от разделянето или отделянето, ако са изпълнени съответните изисквания, или по силата на която в приложение на националното законодателство данъчнозадълженото лице губи автоматично предвидените данъчни облекчения с изтичането на срока?“.

По преюдициалния въпрос

Предварителни бележки

- 15 В самото начало следва да се напомни, че съгласно член 267 ДФЕС Съдът е компетентен да се произнася преюдициално по-конкретно относно тълкуването на договорите, както и на актовете на институциите на Европейския съюз.
- 16 Безспорно е, че спорът по главното производство се отнася до разпоредба от националното право, която се прилага в чисто национален контекст.
- 17 Въпреки това, видно от акта за преюдициално запитване, при транспонирането на разпоредбите на Директива 90/434 в националния правопорядък словенският законодател решава да приложи системата за данъчно облагане, предвидена в нея, и по отношение на чисто вътрешните положения, поради което националните и презграничните преобразувания се подчиняват на един и същ режим на данъчно облагане.
- 18 Според практиката на Съда, в случай че при решаването на положения от чисто вътрешен характер дадено национално законодателство се съобразява с решенията, възприети от правото на Съюза, с цел по-конкретно избягване на проявите на дискриминация спрямо гражданите на съответната държава и на евентуални нарушения на конкуренцията, Съюзът има ясен интерес от това, с оглед избягване на бъдещите различия в тълкуването, възприетите от правото на Съюза разпоредби или понятия да се тълкуват еднакво, независимо от условията, при които те следва да се прилагат (вж. Решение от 17 юли 1997 г. по дело Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, стр. I-4161, точка 32, Решение от 15 януари 2002 г. по дело Andersen og Jensen, C-43/00, Recueil, стр. I-379, точка 18 и Решение от 20 май 2010 г. по дело Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Сборник, стр. I-4303, точка 33).

- 19 Следва да се добави, че е задължение единствено на националния съдия да прецени точния обхват на това препращане към правото на Съюза, доколкото компетентността на Съда е ограничена до разглеждане единствено на разпоредбите от това право (вж. Решение по дело *Leur-Bloem*, точка 33 и Решение по дело *Modehuis A. Zwijsen*, точка 34, посочени по-горе).
- 20 От горните съобщения следва, че Съдът е компетентен да тълкува разпоредбите на Директива 90/434, макар те да не уреждат пряко разглежданото в главното производство положение, а следователно и да отговори на поставения от запитващата юрисдикция въпрос.

По съществуващото на спора

- 21 Със своя въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за предоставянето на данъчните предимства, приложими към операция по отделяне, въвежда условието свързаното с нея искане да се подаде в определен срок, чийто начален момент е неизвестен за данъчнозадълженото лице и с изтичането на който то губи правото на посочените данъчни предимства, без да е бил разгледан въпросът дали то отговаря или не на изискванията за предоставянето им.
- 22 Както установяват жалбоподателят по главното производство, словенското правителство и Европейската комисия, които внасят писмени становища пред Съда, Директива 90/434 не съдържа нито една разпоредба относно процесуалните правила, които държавите членки са задължени да спазват при предоставяне на предвидените в тази директива данъчни предимства.
- 23 Съгласно постоянната практика на Съда, при липса на правна уредба на Съюза в тази област процесуалните правила за гарантиране на защитата на правата, които страните в процеса черпят от правото на Съюза, попадат в обхвата на вътрешния правен ред на държавите членки по силата на принципа на процесуалната автономия на държавите членки, при положение че все пак тези правила не са по-неблагоприятни от правилата, уреждащи аналогични вътрешноправни положения (принцип на равностойност) и не правят на практика невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правния ред на Съюза (принцип на ефективността) (вж. по-специално Решение от 19 септември 2006 г. по дело *i-21 Germany* и *Argor*, C-392/04 и C-422/04, *Recueil*, стр. I-8559, точка 57, както и Решение от 30 юни 2011 г. по дело *Meilicke* и др., C-262/09, *Сборник*, стр. I-5669, точка 55).
- 24 Що се отнася до принципа на равностойност, следва да се отбележи, че в случая Съдът не разполага с никакво доказателство, което да може да породи съмнение относно съвместимостта с този принцип на правна уредба като разглежданата в главното производство.
- 25 За сметка на това следва да се провери дали такава правна уредба отговаря на изискванията на принципа на ефективност, който трябва да се счита за нарушен, когато се установи, че упражняването на предоставено от правния ред на Съюза право се оказва невъзможно или прекалено трудно.
- 26 Следва да се напомни във връзка с предоставените от Директива 90/434 права, че общата система за данъчно облагане, въведена с нея, която предвижда различни данъчни предимства, се прилага еднакво към всички операции по сливане, разделяне, прехвърляне на активи и замяна на акции, без оглед на това дали мотивите за тях са от финансов, икономически или чисто данъчен характер (вж. Решение по дело *Leur-Bloem*, посочено по-горе, точка 36 и Решение по дело *Modehuis A. Zwijsen*, посочено по-горе, точка 41).

- 27 Всъщност съгласно член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 държавите членки могат единствено по изключение и в конкретни случаи да откажат да прилагат или да премахнат последиците от прилагането на всички или на част от разпоредбите на тази директива (Решение от 5 юли 2007 г. по дело Kofoed, C-321/05, Сборник, стр. I-5795, точка 37 и Решение по дело Modehuis A. Zwijnenburg, посочено по-горе, точка 45), а именно когато основната цел или една от основните цели на планираната операция по преобразуване е данъчната измама или отклонението от данъчно облагане.
- 28 В случая от представената на Съда преписка е видно, че в съответствие с член 47 от ZDDPO-1 във връзка с член 363, параграф 2 от ZDavP-1 данъчнозадълженото лице трябва да подаде искането си за ползване на данъчните предимства, предвидени в Директива 90/434, поне 30 дни преди планираната операция по преобразуване, тъй като в противен случай би изгубило предоставените му от нея права.
- 29 При това положение следва да се провери дали посоченият 30-дневен срок отговаря на изискванията на принципа за ефективност, що се отнася до неговата продължителност и до неговия начален момент.
- 30 Във връзка с продължителността на срока Съдът вече е постановил в рамките на анализа на принципа на ефективна съдебна защита на предоставените от правото на Съюза права на правните субекти, че определянето на разумни преклузивни срокове в интерес на правната сигурност, защитаващи както данъчнозадълженото лице, така и съответната администрация, е съвместимо с този принцип. В действителност такива срокове не могат да направят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на правата, предоставени от правовия ред на Съюза (Решение от 10 юли 1997 г. по дело Palmisani, C-261/95, Recueil, стр. I-4025, точка 28 и Решение от 17 ноември 1998 г. по дело Aprile, C-228/96, Recueil, стр. I-7141, точка 19). При тези условия Съдът също е постановил, че срок за оспорване от 60 дни сам по себе си не може да бъде предмет на критика (Решение от 14 декември 1995 г. по дело Peterbroeck, C-312/93, Recueil, стр. I-4599, точка 16 и Решение от 6 октомври 2009 г. по дело Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Сборник, стр. I-9579, точка 43).
- 31 Освен това Съдът постановява, че тази практика е приложима и във връзка с преценката на правилата за възстановяване на недължимо събрани национални данъчни задължения (Решение по дело Meilicke и др., посочено по-горе, точки 55—58). Положението следователно трябва да е идентично и при преценката относно спазването на принципа на ефективност с оглед на определянето на срока, предоставен при подаване на искане за ползване от данъчни предимства.
- 32 Следователно се установява, че национална правна уредба, която предоставя данъчните предимства, предвидени в Директива 90/434, единствено при условие че свързаното с тях искане е подадено поне 30 дни преди планираната операция по преобразуване, не може да направи практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени на данъчнозадължените лица от правото на Съюза.
- 33 Макар следователно срокът за изгубване на определено право, какъвто е разглежданият в главното производство, сам по себе си да не противоречи на принципа на ефективност, не би могло да се изключи, че при особените обстоятелства по разглежданото от запитващата юрисдикция дело начинът на прилагане на този срок може да доведе до нарушение на споменатия принцип.

- 34 Всъщност, що се отнася до началния момент на 30-дневния срок, предвиден в член 363, параграф 2 от ZDavP-1, от акта за преюдициално запитване е видно, че той се изчислява чрез обратно броене от деня на осъществяване на операцията по преобразуване, като се уточнява, че датата, на която се счита, че същата се е осъществила, е датата на вписване на сделката в търговския регистър към компетентната юрисдикция.
- 35 Поради това в подобно положение периодът, през който тече 30-дневният срок, не зависи от данъчнозадълженото лице, тъй като последното не е в състояние да установи с точност нито началния момент на споменатия срок нито момента на изтичането му, а именно деня на вписване в търговския регистър на планираната операция по преобразуване.
- 36 Следва да се напомни, че преследваните от Директива 90/434 цели трябва да бъдат постигнати в националното право при спазване на изискванията на правната сигурност. За тази цел държавите членки са длъжни да въведат достатъчно точна, ясна и предвидима уредба на сроковете, позволяваща на частноправните субекти да се запознаят с правата и задълженията си (вж. по аналогия Решение от 28 януари 2010 г. по дело Uniplex (UK), C-406/08, Сборник, стр. I-817, точка 39 и цитираната съдебна практика). Националният съд следва да провери дали тези изисквания са спазени.
- 37 С оглед на изложените по-горе съображения на отправения въпрос следва да се отговори, че член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за предоставянето на данъчните предимства, приложими към операция по отделяне в съответствие с разпоредбите на посочената директива, въвежда условието свързаното с тази операция искане да се подаде в определен срок. Все пак запитващата юрисдикция следва да провери дали правилата за прилагане на този срок, и по-специално за определянето на неговия начален момент, са достатъчно точни, ясни и предвидими, за да позволят на данъчнозадължените лица да се запознаят с правата си, и да се увери, че последните са в състояние да ползват предвидените съгласно разпоредбите на тази директива данъчни предимства.

По съдебните разноски

- 38 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (пети състав) реши:

Член 11, параграф 1, буква а) от Директива 90/434/ЕИО на Съвета от 23 юли 1990 година относно общата система за данъчно облагане, приложима спрямо сливанията, разделянията, прехвърлянията на активи и замените на акции по отношение на дружества от различни държави членки, трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба като разглежданата в главното производство, която за предоставянето на данъчните предимства, приложими към операция по отделяне в съответствие с разпоредбите на посочената директива, въвежда условието свързаното с тази операция искане да се подаде в определен срок. Все пак запитващата юрисдикция следва да провери дали правилата за прилагане на този срок, и по-специално за определянето на неговия начален момент, са достатъчно точни, ясни и предвидими, за да позволят на

данъчнозадължените лица да се запознаят с правата си, и да се увери, че последните са в състояние да ползват предвидените съгласно разпоредбите на тази директива данъчни предимства.

Подписи