

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

18 oktober 2012 (*)

„Harmonisatie van wetgevingen – Richtlijn 90/434/EEG – Gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten – Artikel 11, lid 1, sub a – Nationale wettelijke regeling die toekenning van belastingvoordelen afhankelijk stelt van toestemming – Verzoek om toestemming dat ten minste 30 dagen vóór uitvoering van voorgenomen transactie moet worden ingediend”

In zaak C-603/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Upravno sodišče Republike Slovenije (Slovenië) bij beslissing van 8 december 2010, ingekomen bij het Hof op 21 december 2010, in de procedure

Pelati d.o.o.

tegen

Republika Slovenija,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Levits, waarnemend voor de president van de Vijfde kamer, J.-J. Kasel (rapporteur) en M. Safjan, rechters,

advocaat-generaal: P. Cruz Villalón,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Pelati d.o.o., vertegenwoordigd door A. Jarkovič, odvetnik,
 - de Sloveense regering, vertegenwoordigd door V. Klemenc als gemachtigde,
 - de Europese Commissie, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Žebre als gemachtigden,
- gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten, het navolgende

Arrest

1 Het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil

met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten (PB L 225, blz. 1).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Pelati d.o.o. (hierna: „Pelati”) en de Republika Slovenija (Republiek Slovenië) over de afwijzing door de Sloveense belastingdienst van een verzoek om toekenning van belastingvoordelen bij de splitsing van een onderneming.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3 Artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434, dat is opgenomen in titel V van deze richtlijn, met het opschrift „Slotbepalingen”, in de op het hoofdgeding toepasselijke versie, luidt:

„De lidstaten kunnen weigeren de bepalingen van de titels II, III en IV geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan tenietdoen indien blijkt dat de fusie, splitsing, inbreng van activa of aandelenruil

a) als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft; het feit dat een van de in artikel 1 bedoelde rechtshandelingen niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen, zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de transactie betrokken vennootschappen, kan doen veronderstellen dat die transactie als hoofddoel of een van de hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft”.

Nationale regeling

4 Volgens artikel 47 van de Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (*Uradni list RS* nr. 17/05, wet op de vennootschapsbelasting; hierna: „ZDDPO-1”) worden „de in de artikelen 41 tot en met 47 [van deze wet] bedoelde rechten [...] aan de inbrengende vennootschap, aan de ontvangende vennootschap en aan de deelgerechtigde van de inbrengende vennootschap toegekend op basis van toestemming van de belastingdienst, die wordt verleend wanneer is voldaan aan de voorwaarden van deze artikelen 41 tot en met 47”.

5 De fiscale procedure bij fusies of splitsingen van vennootschappen is vastgelegd in de Zakon o davnem postopku (*Uradni list RS* nr. 25/05, wet op de fiscale procedure; hierna: „ZDavP-1”).

6 Krachtens artikel 345, lid 2, ZDavP-1 dient de belastingplichtige de belastingaangifte uiterlijk 60 dagen na de inschrijving van de splitsing in het handelsregister van de bevoegde rechterlijke instantie in bij de belastingdienst.

7 Artikel 363 ZDavP-1 bepaalt:

„1. De in artikel 47 ZDDPO-1 bedoelde toestemming moet voor elke afzonderlijke transactie worden gegeven.

2. Het verzoek om toestemming wordt ten minste 30 dagen vóór het geplande tijdstip van de transactie als bedoeld in artikel 41 ZDDPO-1 ingediend door de inbrengende vennootschap [...] of de ontvangende vennootschap [...].

[...]

5. Uiterlijk 30 dagen na ontvangst van het verzoek beslist de belastingdienst op het verzoek om toestemming. [...]”

8 Het vereiste van voorafgaande toestemming van de belastingdienst als bedoeld in artikel 47 ZDDPO-1 juncto artikel 363 ZDavP-1 is afgeschaft met de inwerkingtreding op 1 januari 2007 van een nieuwe versie van de wet op de vennootschapsbelasting en van de wet op de fiscale procedure (*Uradni list RS* nr. 117/06), die een vereenvoudigde kennisgevingsprocedure heeft ingevoerd, waarbij niet-naleving door de belastingplichtige van de procedurele voorwaarden niet meer automatisch ertoe leidt dat de bij richtlijn 90/434 toegekende rechten vervallen.

Hoofddeding en prejudiciële vraag

9 Bij notariële akte van 30 juni 2005 heeft Pelati een splitsingsplan aangenomen dat voorzag in de overdracht van een deel van haar onderneming aan een nieuwe vennootschap. Op 27 september 2005 heeft Pelati bij de voor het handelsregister bevoegde rechterlijke instantie een verzoek ingediend tot inschrijving van de wijzigingen in haar statuten. Deze wijzigingen zijn ingeschreven bij beschikking van 12 oktober 2005. Op 21 oktober 2005 heeft Pelati verzocht om toekenning van belastingvoordelen bij de aldus tot stand gekomen splitsing.

10 De belastingdienst heeft vastgesteld dat de omzetting van de vennootschap was verricht bij de inschrijving van de statutaire wijzigingen in het handelsregister. Derhalve heeft hij het verzoek van Pelati afgewezen op grond dat het niet was ingediend binnen de in artikel 363 ZDavP-1 bepaalde termijn, namelijk ten minste 30 dagen vóór de uitvoering van de voorgenomen omzetting.

11 Pelati heeft bezwaar ingediend tegen deze afwijzingsbeslissing op grond dat de belastingdienst zelfs niet had onderzocht of was voldaan aan de materiële voorwaarden om in aanmerking te komen voor de belastingvoordelen van de ZDDPO-1. Dit bezwaar is eveneens afgewezen op grond dat de termijn van 30 dagen dwingend is, zodat het verzoek van Pelati niet-ontvankelijk was doordat het te laat was ingediend.

12 Pelati heeft bij de Upravno sodišče Republike Slovenije (administratief gerechtshof van de Republiek Slovenië) beroep tot nietigverklaring van deze beslissing ingesteld. Zij betoogt dat het verval van recht dat haar is tegengeworpen als sanctie voor niet-inachtneming van de bij artikel 363, lid 2, ZDavP-1 bepaalde termijn van 30 dagen in strijd is met richtlijn 90/434. Voorts hangt inachtneming van deze termijn niet volledig van de belastingplichtige vennootschap af, aangezien de datum waarop deze termijn verstrijkt, wordt bepaald door de datum waarop de bevoegde rechterlijke instantie de statutenwijziging in het handelsregister inschrijft.

13 De verwijzende rechter benadrukt allereerst dat de ZDDPO-1 richtlijn 90/434 in Sloveens recht omzet. Vervolgens stelt hij vast dat het verzoek om toekenning van belastingvoordelen krachtens artikel 363, lid 2, ZDavP-1 weliswaar ten minste 30 dagen vóór de voorgenomen transactie moet worden ingediend, maar dat deze wet niet bepaalt op welke tijdstip deze transactie wordt geacht te zijn verricht. In dit verband herinnert hij eraan dat de belastingdienst zich baseert op artikel 533 van de Zakon o gospodarskih družbah (*Uradni list RS* nr. 30/1993, wet op de handelsvennootschappen, in de op de feiten toepasselijke versie), krachtens hetwelk de bevoegde rechterlijke instantie de splitsing en de oprichting van de nieuwe vennootschap tegelijkertijd in het handelsregister inschrijft. De verwijzende rechter leidt hieruit af dat de datum van de transactie overeenkomt met de datum van de inschrijving van de statutenwijziging in dit register. Ten slotte is de verwijzende rechter van oordeel dat richtlijn 90/434 geen enkele grondslag biedt om een belastingplichtige vennootschap belastingvoordelen te weigeren zonder dat is onderzocht of zij voldoet aan de voorwaarden voor toekenning van deze voordelen.

14 In deze context heeft de Upravno sodišče Republike Slovenije de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Moet artikel 11 van richtlijn [90/434] aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan een nationale regeling op grond waarvan de Republiek Slovenië als lidstaat het belastingvoordeel voor een handelsvennootschap die een splitsing wil uitvoeren (afsplitsing van een deel van de vennootschap en oprichting van een nieuwe vennootschap) afhankelijk stelt van de tijdige indiening van het verzoek om toestemming om – indien is voldaan aan de daarvoor gestelde voorwaarden – in aanmerking te komen voor de belastingvoordelen die voortvloeien uit de splitsing, en op grond waarvan de belastingplichtige wegens het verstrijken van de termijn automatisch de in de nationale wettelijke regeling voorziene belastingvoordelen verliest?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

Voorafgaande opmerkingen

15 Vooraf zij eraan herinnerd dat het Hof krachtens artikel 267 VWEU bevoegd is bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over onder meer de uitlegging van de Verdragen en de handelingen van de instellingen van de Europese Unie.

16 Vaststaat dat het hoofdgeding betrekking heeft op een bepaling van nationaal recht die in een zuiver interne situatie van toepassing is.

17 Blijkens de verwijzingsbeslissing heeft de Sloveense wetgever bij de omzetting van richtlijn 90/434 in de nationale rechtsorde echter beslist om de bij deze richtlijn voorziene fiscale behandeling ook op zuiver interne situaties toe te passen, zodat nationale en grensoverschrijdende herstructureringen onderworpen zijn aan dezelfde fiscale regeling.

18 Volgens de rechtspraak van het Hof heeft de Unie, wanneer een nationale wettelijke regeling zich voor haar oplossingen voor zuiver interne situaties conformeert aan de in het Unierecht gekozen oplossingen, teneinde inzonderheid discriminaties ten nadele van nationale staatsburgers of eventuele distorsies van de mededinging te voorkomen, er stellig belang bij dat ter vermijding van uiteenlopende uitleggingen in de toekomst de uit het Unierecht overgenomen bepalingen of begrippen op eenvormige wijze worden uitgelegd, ongeacht de omstandigheden waarin zij toepassing moeten vinden (zie arresten van 17 juli 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Jurispr. blz. I-4161, punt 32; 15 januari 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Jurispr. blz. I-379, punt 18, en 20 mei 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Jurispr. blz. I-4303, punt 33).

19 Daaraan moet worden toegevoegd dat het uitsluitend aan de nationale rechter staat, de precieze strekking van die verwijzing naar het Unierecht te beoordelen, en het Hof enkel bevoegd is om de bepalingen van dat recht te onderzoeken (zie reeds aangehaalde arresten Leur-Bloem, punt 33, en Modehuis A. Zwijnenburg, punt 34).

20 Hieruit volgt dat het Hof bevoegd is om richtlijn 90/434 uit te leggen, ook al regelt zij de in het hoofdgeding aan de orde zijnde situatie niet rechtstreeks, en derhalve om te antwoorden op de vraag van de verwijzende rechter.

Ten gronde

21 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, die voor de toekenning van de belastingvoordelen bij een splitsing als voorwaarde stelt dat het verzoek betreffende deze

transactie wordt ingediend binnen een bepaalde termijn, waarvan de belastingplichtige het aanvangspunt niet kent en na afloop waarvan deze belastingplichtige het recht op deze belastingvoordelen verliest zonder dat is onderzocht of hij voldoet aan de voorwaarden voor toekenning van deze voordelen.

22 Zoals is vastgesteld door zowel verzoekster in het hoofdgeding als de Sloveense regering en de Europese Commissie, die bij het Hof schriftelijke opmerkingen hebben ingediend, bevat richtlijn 90/434 geen bepalingen betreffende de procedurevoorschriften die de lidstaten moeten naleven om de in deze richtlijn bedoelde belastingvoordelen toe te kennen.

23 Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn, bij gebreke van een Unieregeling ter zake, de procedurevoorschriften ter verzekering van de bescherming van de rechten die de justitiabelen aan het Unierecht ontleen op grond van het beginsel van procedurele autonomie van de lidstaten, een aangelegenheid van de rechtsorde van elke lidstaat, met dien verstande evenwel dat zij niet ongunstiger mogen zijn dan die welke voor soortgelijke nationale situaties gelden (gelijkwaardigheidsbeginsel) en de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk niet onmogelijk of uiterst moeilijk mogen maken (doeltreffendheidsbeginsel) (zie met name arresten van 19 september 2006, *i-21 Germany* en *Arcor*, C-392/04 en C-422/04, Jurispr. blz. I-8559, punt 57, en 30 juni 2011, *Meilicke e.a.*, C-262/09, Jurispr. blz. I-5669, punt 55).

24 Wat het gelijkwaardigheidsbeginsel betreft, zij opgemerkt dat het Hof in casu over geen enkele aanwijzing beschikt op grond waarvan de overeenstemming van een regeling als die in het hoofdgeding met dit beginsel kan worden betwijfeld.

25 Daarentegen moet worden nagegaan of deze regeling voldoet aan de eisen van het doeltreffendheidsbeginsel, waarvan moet worden aangenomen dat het is aangetast wanneer blijkt dat het onmogelijk of uiterst moeilijk is om de aan de rechtsorde van de Unie ontleende rechten uit te oefenen.

26 Wat de bij richtlijn 90/434 toegekende rechten betreft, zij eraan herinnerd dat de bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke fiscale regeling, die verschillende belastingvoordelen behelst, zonder onderscheid van toepassing is op elke fusie, splitsing, inbreng van activa en aandelenruil, ongeacht om welke redenen deze plaatsvindt en of deze van financiële, economische of zuiver fiscale aard is (zie reeds aangehaalde arresten *Leur-Bloem*, punt 36, en *Modehuis A. Zwijnenburg*, punt 41).

27 De lidstaten kunnen slechts bij uitzondering en in bijzondere omstandigheden op grond van artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 weigeren deze richtlijn geheel of gedeeltelijk toe te passen of het voordeel ervan tenietdoen (arrest van 5 juli 2007, *Kofoed*, C-321/05, Jurispr. blz. I-5795, punt 37, en reeds aangehaald arrest *Modehuis A. Zwijnenburg*, punt 45), namelijk wanneer de voorgenomen herstructurering als hoofddoel of een der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft.

28 In casu blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier dat de belastingplichtige overeenkomstig artikel 47 ZDDPO-1 juncto artikel 363, lid 2, ZDavP-1 zijn verzoek om toekenning van de in richtlijn 90/434 bedoelde belastingvoordelen, op straffe van verval van de bij deze richtlijn toegekende rechten, ten minste 30 dagen vóór de voorgenomen herstructurering moet indienen.

29 Derhalve dient te worden nagegaan of deze termijn van 30 dagen voldoet aan de eisen van het doeltreffendheidsbeginsel met betrekking tot zowel de duur als het aanvangspunt ervan.

30 Met betrekking tot de duur van de termijn heeft het Hof in het kader van de analyse van het

beginsel van effectieve rechterlijke bescherming van de door het Unierecht aan de justitiabelen verleende rechten reeds geoordeeld dat het met het Unierecht verenigbaar is dat in het belang van de rechtszekerheid, waarin zowel de betrokken belastingplichtige als de betrokken belastingdienst bescherming vindt, redelijke beroepstermijnen worden vastgesteld die gelden op straffe van verval van recht. Dergelijke termijnen kunnen de uitoefening van de door het Unierecht verleende rechten in de praktijk immers niet onmogelijk of uiterst moeilijk maken (arresten van 10 juli 1997, Palmisani, C-261/95, Jurispr. blz. I-4025, punt 28, en 17 november 1998, Aprile, C-228/96, Jurispr. blz. I-7141, punt 19). In dit verband heeft het Hof eveneens geoordeeld dat een termijn van zestig dagen voor het instellen van een vordering op zich geen aanleiding geeft tot kritiek (arresten van 14 december 1995, Peterbroeck, C-312/93, Jurispr. blz. I-4599, punt 16, en 6 oktober 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Jurispr. blz. I-9579, punt 43).

31 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat deze rechtspraak ook toepasselijk is waar het gaat om de beoordeling van de regels voor terugbetaling van onverschuldigd geïnde nationale heffingen (reeds aangehaald arrest Meilicke e.a., punten 55-58). Derhalve moet hetzelfde gelden waar het gaat om de beoordeling van de naleving van het doeltreffendheidsbeginsel met betrekking tot de vaststelling van een termijn voor de indiening van een verzoek om toekenning van belastingvoordelen.

32 Bijgevolg blijkt niet dat een nationale regeling op grond waarvan de in richtlijn 90/434 bedoelde belastingvoordelen slechts worden toegekend indien het desbetreffende verzoek ten minste 30 dagen vóór de voorgenomen herstructurering wordt ingediend, de uitoefening van de rechten die de belastingplichtige aan het Unierecht ontleent, in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk kan maken.

33 Ook al is een vervaltijd zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding op zich dus niet in strijd met het doeltreffendheidsbeginsel, het valt niet uit te sluiten dat in de bijzondere omstandigheden van de aan de verwijzende rechter voorgelegde zaak de regels voor de toepassing van deze termijn schending van dit beginsel kunnen opleveren.

34 Wat het aanvangspunt van de in artikel 363, lid 2, ZDavP-1 bedoelde termijn van 30 dagen betreft, blijkt immers uit de verwijzingsbeslissing dat voor deze termijn wordt afgeteld vanaf de dag waarop de herstructurering heeft plaatsgevonden, met dien verstande dat de herstructurering wordt geacht te hebben plaatsgevonden op de datum van inschrijving van deze transactie in het handelsregister door de bevoegde rechterlijke instantie.

35 Bijgevolg hangt in een dergelijke situatie de periode waarin de termijn van 30 dagen loopt niet van de belastingplichtige af, aangezien laatstgenoemde noch het aanvangspunt van deze termijn noch het einde ervan, namelijk de datum waarop de voorgenomen herstructurering in het handelsregister zal worden ingeschreven, nauwkeurig kan kennen.

36 De door richtlijn 90/434 nagestreefde doelstellingen moeten in het nationale recht worden verwezenlijkt met inachtneming van de vereisten van rechtszekerheid. Te dien einde zijn de lidstaten verplicht, een termijnregeling in te voeren die voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar is dat een particulier zijn rechten en plichten kan kennen [zie naar analogie arrest van 28 januari 2010, Uniplex (UK), C-406/08, Jurispr. blz. I-817, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak]. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of aan deze vereisten is voldaan.

37 Gelet op een en ander dient op de prejudiciële vraag te worden geantwoord dat artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434 aldus moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, die voor de toekenning van de belastingvoordelen bij een splitsing overeenkomstig deze richtlijn als voorwaarde stelt dat het verzoek betreffende deze transactie wordt ingediend binnen een bepaalde termijn. Het staat

echter aan de verwijzende rechter om na te gaan of de regels voor de toepassing van deze termijn, in het bijzonder de bepaling van het aanvangspunt ervan, voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar zijn dat een belastingplichtige zijn rechten kan kennen, en ervoor te zorgen dat deze belastingplichtige aanspraak kan maken op de in deze richtlijn bedoelde belastingvoordelen.

Kosten

38 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 11, lid 1, sub a, van richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten moet aldus worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen een nationale regeling zoals die welke aan de orde is in het hoofdgeding, die voor de toekenning van de belastingvoordelen bij een splitsing overeenkomstig deze richtlijn als voorwaarde stelt dat het verzoek betreffende deze transactie wordt ingediend binnen een bepaalde termijn. Het staat echter aan de verwijzende rechter om na te gaan of de regels voor de toepassing van deze termijn, in het bijzonder de bepaling van het aanvangspunt ervan, voldoende nauwkeurig, duidelijk en voorzienbaar zijn dat een belastingplichtige zijn rechten kan kennen, en ervoor te zorgen dat deze belastingplichtige aanspraak kan maken op de in deze richtlijn bedoelde belastingvoordelen.

ondertekeningen

* Procestaal: Sloveens.