



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
NILO JÄÄSKINEN
prednesené 10. júla 2012¹

Vec C-207/11

**3D I Srl
proti
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cremona**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Commissione tributaria regionale di Milano, sez. distaccata di Brescia (Taliansko)]

„Daňový systém uplatniteľný na prevod majetku v rámci Únie — Smernica 90/434/EHS — Smernica 78/660/EHS — Daňová neutralita — Zlučiteľnosť účtovnej povinnosti stanovenej vnútroštátnym právom so smernicou 90/434 — Dvojité hospodárske zdanenie — Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania“

I – Úvod

1. Prejednávaná vec sa týka výkladu smernice 90/434/EHS o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (ďalej len „smernica 90/434“)². Konkrétnejšie sa týka ustanovení o odklade zdanenia kapitálových ziskov pochádzajúcich z prevodu aktív v rámci Únie.

2. Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti talianskeho ustanovenia so smernicou 90/434 z dôvodu údajného odchylenia sa od zásady daňovej neutrality, ktorá je zaručená touto smernicou. Dotknuté talianske ustanovenie vyžaduje vytvorenie rezervy v účtovnej uzávierke prevádzajúcej spoločnosti, ak akciám, ktoré získala, priznáva vyššiu účtovnú hodnotu, než akú mali prevedené aktíva v čase uskutočnenia transakcie. Mám však vážne pochybnosti o prípustnosti položenej otázky, pretože z hľadiska skutkového a právneho rámca sa zdá byť hypotetická.

II – Právny rámec

A – Právo Únie

3. Štvrté a šieste odôvodnenie smernice 90/434 stanovuje:

„keďže spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov štátu prevádzanej alebo nadobudnutej spoločnosti;

¹ — Jazyk prednesu: angličtina.

² — Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142.

...

keďže systém odkladania zdaňovania kapitálových ziskov v súvislosti s prevedeným majetkom až do ich skutočného predaja, uplatňovaný voči majetku, ktorý sa prevádza na takú materskú organizáciu, umožňuje výnimky zo zdanenia príslušných kapitálových ziskov, pričom súčasne zaručuje ich konečné zdanenie členským štátom prevádzajúcej spoločnosti k dátumu ich predaja“.

4. Článok 2 smernice 90/434 stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

...

c) „prevod aktív“ znamená operáciu, pomocou ktorej spoločnosť bez toho, aby bola zrušená, prevedie jedno alebo viacej odvetví svojej činnosti na inú spoločnosť výmenou za prevod cenných papierov, reprezentujúcich kapitál spoločnosti uznávajúcej prevod;

...

e) „prevádzajúca spoločnosť“ znamená spoločnosť prevádzajúcu svoje aktíva a pasíva alebo ktorá prevádza všetky, alebo jedno, či viac odvetví svojej činnosti;

f) „preberajúca spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorá prijíma aktíva a pasíva alebo všetky alebo jedno či viac odvetví prevádzajúcej spoločnosti;

...“

5. Článok 4 smernice 90/434 stanovuje:

„1. Zlúčenie alebo rozdelenie nemá mať za následok zdanenie kapitálových ziskov počítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou pre daňové účely.

...

2. Členské štáty uplatnia odsek 1 s podmienkou, že preberajúca spoločnosť vypočíta všetky nové odpisy hodnoty akcií, všetky prírastky alebo straty vzhľadom na aktíva a pasíva prevedené podľa pravidiel, ktoré by platili pre prevádzajúcu spoločnosť alebo spoločnosti, ak by nedošlo k zlúčeniu alebo rozdeleniu.

3. Ak podľa zákonov členského štátu prevádzajúcej spoločnosti, je preberajúca spoločnosť oprávnená mať nové odpisy alebo zisky a straty vzhľadom na prevedené aktíva a pasíva počítané na odlišnom základe ako je stanové v odseku 2, odsek 1 sa neuplatní na aktíva a pasíva, na ktoré sa uplatňuje táto možnosť.“

6. Podľa článku 9 smernice 90/434 sa články 4, 5 a 6 uplatňujú na prevod aktív.

7. Článok 33 ods. 2 písm. a) a d) štvrtej smernice Rady 78/660/EHS z 25. júla 1978 o ročnej účtovnej závierke niektorých typov spoločností [vychádzajúcej] z článku 54 ods. 3 písm. g) zmluvy³ stanovuje:

„a) Pri uplatňovaní odseku 1 sa musí rozdiel medzi ocenením na základe použitej metódy a ocenením podľa zásady uvedenej v článku 32 vykázať na strane pasív v položke ‚rezervný fond na nové ocenenie‘. Fiškálne spracovanie tejto položky sa musí vysvetliť k súvahe alebo v poznámkach [Toto zdanenie sa musí vykázať v účtovnej uzávierke alebo v jej prílohe – *neoficiálny preklad*].

Pri uplatňovaní posledného pododseku odseku 1 zverejňujú spoločnosti v poznámkach, vždy keď sa zmení výška rezervného fondu v priebehu účtovného obdobia, tabuľku, ktorá obsahuje:

- výšku rezervného fondu na nové ocenenie na začiatku účtovného obdobia,
- rozdiely z nového oceňovania, ktoré sa v priebehu účtovného roka previedli do rezervného fondu na nové ocenenie,
- čiastky kapitalizované alebo inak prevedené z rezervného fondu na nové ocenenie v priebehu účtovného roka, ako aj údaje o povahe takého prevodu,
- výšku rezervného fondu na nové ocenenia na konci účtovného obdobia.

...

d) Okrem prípadov uvedených v písmenách b) a c) rezervný fond na nové ocenenie nemôže byť zrušený.“

B – Vnútroštátna právna úprava

8. Článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544 z 30. decembra 1992 (ďalej len „legislatívny dekrét č. 544/1992“), ktorým sa preberá smernica 90/434, stanovuje: „Žiadny z prevodov [činností alebo oblastí činnosti] uvedených v bode c) [článku 1] nepredstavuje realizáciu kapitálového zisku alebo kapitálovej straty, pričom posledná hodnota prevedenej činnosti alebo oblastí činnosti určená na účely zdanenia predstavuje hodnotu prijatého podielu na základnom imaní určenú na účely zdanenia. Rozdiel medzi hodnotou prijatých aktív a poslednou hodnotou prevedených aktív určenou na účely zdanenia daňou z príjmu nie je súčasťou zdaniteľného príjmu podniku alebo spoločnosti, pokiaľ takýto príjem nevznikol alebo pokiaľ nebol vyplatený spoločníkom. Ak prijaté aktíva vykázané v účtovnej uzávierke sú vyššie, než je účtovná hodnota prevedenej činnosti, musí byť rozdiel vyjadrený v zodpovedajúcej položke a musí byť súčasťou zdaniteľného príjmu v prípade vyplatenia...“⁴.

9. Článok 1 legislatívneho dekrétu č. 358 z 8. októbra 1997 (ďalej len „legislatívny dekrét č. 358/1997“) stanovuje:

„1. Kapitálový zisk z prevodu činností prevádzkovaných počas najmenej troch rokov a určených v súlade s kritériami stanovenými v článku 54 úplného znenia zákona o daniach z príjmov, schváleného dekrétom prezidenta č. 917 z 22. decembra 1986, môže podliehať dani so sadzbou vo výške 19 %, ktorá nahrádza daň z príjmov.

...

3 — Ú. v. ES L 222, s. 11; Mim. vyd. 17/001, s. 21.

4 — Je potrebné poznamenať, že toto ustanovenie už nie je platné. Bolo zrušené v rámci reformy talianskej dane z príjmov právnických osôb v roku 2003.

2. O uplatnenie náhradnej dane je potrebné požiadať v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie, v ktorom došlo k realizácii kapitálového zisku.“

10. Článok 4 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 stanovuje:

„Namiesto uplatnenia odseku 1 [článku 4 legislatívneho dekrétu č. 358/1997] si môžu osoby uvedené v tomto odseku zvoliť uplatnenie úplného znenia zákona o daniach z príjmov, schváleného dekrétom prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986, a článku 1 tohto legislatívneho dekrétu. Túto možnosť je možné uplatniť aj v prípade prevodov uvedených v článku 1 legislatívneho dekrétu č. 544 z 30. decembra 1992 o opatreniach na vykonanie smerníc Spoločenstva týkajúcich sa daňového režimu pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií.“

III – Skutkový stav a prejudiciálna otázka

11. Prevádzajúca spoločnosť 3D I je kapitálovou spoločnosťou so sídlom v Creme v Taliansku. Dňa 12. októbra 2000 previedla jednu oblasť svojej činnosti vykonávajúcu v Taliansku na preberajúcu spoločnosť so sídlom v Luxembursku výmenou za akcie tejto spoločnosti. Po tejto transakcii sa prevedená oblasť činnosti stala súčasťou luxemburskej spoločnosti ako jej stála prevádzkareň.

12. Spoločnosť 3D I sa rozhodla uviesť svoje akcie v preberajúcej spoločnosti v účtovnej uzávierke v hodnote, ktorá bola vyššia ako hodnota prevedenej oblasti činnosti na daňové účely.

13. Dňa 9. mája 2001 sa spoločnosť 3D I rozhodla, že za kapitálový zisk vyplývajúci z uvedenej transakcie zaplatí taliansku náhradnú daň so sadzbou vo výške 19 % v súlade s článkom 1 ods. 1 a článkom 4 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 358/1997, a to namiesto bežnej sadzby vo výške 33 % platnej podľa príslušných talianskych daňových predpisov. Spoločnosť 3D I sa tým vzdala režimu daňovej neutrality upraveného v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992. Na základe posledného uvedeného ustanovenia by bola spoločnosť 3D I oslobodená od povinnosti platiť daň z kapitálového zisku, ktorý vznikol v okamihu prevodu, tak ako to vyžaduje článok 2 smernice 90/434 v spojení s jej článkom 4. Náhradná daň, ktorú spoločnosť 3D I zaplatila talianskym daňovým orgánom, predstavovala 5 732 298 000 lír, teda 2 960 484,85 eura.

14. Po zaplatení tejto dane mohol byť kapitálový zisk z prevodu vyplatený. Inými slovami, rozdiel medzi hodnotou prevedenej oblasti činnosti na účely zdanenia a účtovnou hodnotou stanovenou spoločnosťou 3D I za prijaté akcie bol zohľadnený na účely zdanenia.

15. Spoločnosť 3D I tvrdí, že po tom, ako sa oboznámila s judikatúrou Súdneho dvora, a najmä s rozsudkom vo veci X a Y,⁵ rozhodla sa 8. januára 2004 požiadať talianske daňové orgány o vrátenie zaplatenej náhradnej dane. Spoločnosť 3D I tvrdí, že článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 bol nezlučiteľný so smernicou 90/434 v tom zmysle, že z hľadiska povinnosti platiť daň z kapitálových ziskov podmienil neutralitu prevodu podmienkami, ktoré neboli upravené uvedenou smernicou. Spoločnosť 3D I spochybnila predovšetkým požiadavky obsiahnuté v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992, ktoré vyžadovali, aby bol rozdiel medzi účtovnou hodnotou prevádzaného odvetvia činnosti a prijatými akciami zmrazený v rezerve, ktorá by v prípade svojho vyplatenia predstavovala zdaniteľný príjem.

16. Spoločnosť 3D I preto tvrdila, že táto účtovná povinnosť vyplývajúca z článku 2 ods. 2 prvej vety legislatívneho dekrétu č. 544/1992 je nezákonná. Ďalej uviedla, že kvôli tejto nezákonnej požiadavke sa rozhodla pre náhradnú daň namiesto systému daňovej neutrality stanoveného v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992, ktorým sa preberá smernica 90/434.

5 — Rozsudok z 21. novembra 2002, X a Y (C-436/00, Zb. s. I-10829).

17. Agenzia delle Entrate túto žiadosť o vrátenie dane implicitne zamietla v apríli 2004 a spoločnosť 3D I podala následne žalobu na Commissione tributaria provinciale di Cremona. V októbri 2006 bola táto žaloba zamietnutá okrem iného aj z dôvodu, že si spoločnosť 3D I svojvoľne zvolila systém náhradnej dane a využila priaznivú sadzbu dane v porovnaní s bežnou daňou, ktorú by spoločnosť 3D I musela zaplatiť v prípade vzniku kapitálového zisku.

18. Dňa 5. marca 2011 spoločnosť 3D I podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Commissione tributaria regionale di Milano. Tento súd zastával názor, že článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 je v rozpore so smernicou 90/434 a ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, ktorou boli opatrenia brániace voľnému pohybu kapitálu a slobode usadiť sa vyhlásené za protiprávne.

19. Uvedený súd vychádzal zo skutočnosti, že toto ustanovenie ukladá spoločnosti 3D I ako prevádzajúcej spoločnosti povinnosť vykázať vo svojej účtovnej uzávierke rezervu s tým, že ak tak neurobí, zdaní sa kapitálový zisk z prevodu. Súd zastával názor, že na to, aby sa zabránilo takejto zjavnej nezlučiteľnosti s právom Únie, členské štáty sa majú zdržať zdanenia kapitálových ziskov až do okamihu realizácie kapitálového zisku a že tento odklad zdanenia nesmie podliehať podmienkam, ktoré by neprimerane obmedzovali základné slobody.

20. Za uvedených okolností vnútroštátny súd položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je v rozpore s článkami 2 a 4 a článkom 8 ods. 1 a 2 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov právna úprava členského štátu, akou je právna úprava Talianska stanovená v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544 z 30. decembra 1992, podľa ktorej sa z dôvodu prevodu alebo výmeny akcií zdaňuje kapitálový zisk prevádzajúcej spoločnosti z prevodu, pričom tento kapitálový zisk sa považuje za rozdiel medzi pôvodnou hodnotou nadobudnutých akcií alebo prevádzaných podielov a ich trhovou hodnotou, s výnimkou prípadu, ak prevádzajúca spoločnosť vykáže vo svojej účtovnej uzávierke osobitnú rezervu zodpovedajúcu kapitálovému zisku z prevodu v prípade, o aký ide v tomto konaní?“

IV – Analýza

A – Prípustnosť prejudiciálnej otázky

21. Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2, 4 a článku 8 ods. 1 a 2 smernice 90/434. Prikláňam sa však k záveru, že otázka položená vnútroštátnym súdom je neprípustná.

22. Podľa ustálenej judikatúry informácie uvedené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania neslúžia len na to, aby Súdny dvor poskytol odpovede, ktoré sú užitočné pre vnútroštátny súd, ale majú tiež umožniť vládam členských štátov, a ostatným dotknutým osobám predložiť pripomienky v súlade s článkom 23 Štatútu Súdneho dvora.

23. Na tieto účely je v prvom rade potrebné, aby vnútroštátny súd vypracoval skutkový a právny rámec otázok a prinajmenšom vysvetlil skutkové okolnosti, na ktorých sa tieto otázky zakladajú. V druhom rade musí návrh na začatie prejudiciálneho konania uvádzať presné dôvody, pre ktoré vnútroštátny súd považuje výklad príslušných ustanovení práva Únie za sporný a polozenie prejudiciálnych otázok Súdnemu dvoru za potrebné.

24. V tomto zmysle je preto nevyhnutné, aby vnútroštátny súd v minimálnej miere objasnil dôvody výberu ustanovení práva Únie, ktorých výklad žiadal, a súvislosť medzi týmito ustanoveniami a ustanoveniami vnútroštátneho práva, ktoré sa vzťahujú na konanie vo veci samej.⁶

25. Navyše na prejudiciálne otázky sa vzťahuje domnienka relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na položené otázky.⁷

26. Na úvod by som chcel zdôrazniť, že otázka položená vnútroštátnym súdom obsahuje žiadosť o výklad článku 8 ods. 1 a 2 smernice 90/434. V súlade s článkom 9 uvedenej smernice sa však článok 8 neuplatňuje na prevod aktív. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je vôbec objasnené, prečo je článok 8 relevantný v konaní vo veci samej.

27. Ďalej podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania je prevádzajúcej spoločnosti zdanený kapitálový zisk z prevodu akcií, pričom tento kapitálový zisk údajne zodpovedá rozdielu medzi pôvodnou hodnotou nadobudnutých prevádzaných akcií a ich trhovou hodnotou. Prevádzajúca spoločnosť by sa mohla vyhnúť plateniu dane z kapitálových ziskov, ak by vo svojej účtovnej uzávierke vykázala osobitnú rezervu zodpovedajúcu kapitálovému zisku z prevodu.

28. Tento opis príslušnej vnútroštátnej právnej úpravy však nezodpovedá legislatívnemu textu. Výklad vnútroštátneho práva stanovený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania spochybňuje aj talianska vláda a Komisia.

29. Článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 ako jediné vnútroštátne ustanovenia uvedené v prejudiciálnej otázke v skutočnosti stanovuje:

- že prevod aktív *nepredstavuje* vznik ziskov alebo strát,
- že rozdiel medzi hodnotou nadobudnutých akcií a poslednou daňovou hodnotou prevedených akcií *nie je* súčasťou zdaniteľného príjmu prevádzajúcej spoločnosti, pokiaľ nebol zrealizovaný alebo vyplatený, a
- že *ak* majú akcie uvedené v účtovnej uzávierke vyššiu hodnotu než posledná účtovná hodnota prevedených akcií, *potom* musí byť rozdiel uvedený v *ad hoc* účtovnej položke a musí byť súčasťou zdaniteľného príjmu v prípade *vyplatenia*.

30. Príslušné vnútroštátne ustanovenie totiž v súvislosti s prevodom aktív neupravuje nijaké zdanenie. Je tiež zjavné, že spoločnosť 3D I netvrdí, že by sporný prevod aktív sám osebe viedol k vzniku daňovej povinnosti. Ak som správne pochopil tvrdenie 3D I, táto spoločnosť sa rozhodla zaplatiť náhradnú daň, pretože sa domnievala, že talianske právo stanovuje účtovnú povinnosť, ktorá pre ňu nie je výhodná.

6 — Pozri rozsudok z 8. septembra 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional a Bwin International (C-42/07, Zb. s. I-7633, bod 40 a citované judikáty).

7 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. júla 2010, Sbarigia (C-393/08, Zb. s. I-6333, bod 20 a citované judikáty).

31. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvoru neprináleží vyjadrovať sa v rámci prejudiciálneho konania k výkladu vnútroštátnych ustanovení ani posudzovať, či je výklad, ktorý podáva vnútroštátny súd, správny.⁸ Súdny dvor má totiž v rámci rozdelenia právomocí medzi súdy Únie a vnútroštátne súdy zohľadniť právny a skutkový rámec, do ktorého spadá prejudiciálna otázka, v rozsahu, v akom ho definuje rozhodnutie vnútroštátneho súdu.⁹

32. V predjednávanej veci sa však prikláňam k záveru, že nesúlad medzi znením prejudiciálnej otázky na jednej strane a znením vnútroštátneho ustanovenia a pripomienkami účastníkov konania na druhej strane zo skutkového a právneho hľadiska vytvára hypotetickú povahu návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Súdny dvor samozrejme môže jednoducho ponechať na Commissione tributaria regionale di Milano, aby po tom, čo Súdny dvor odpovie na položené otázky, preskúmal znenie svojho pôvodného výkladu vnútroštátneho práv.¹⁰ Je však pravdepodobné, že to nepostačuje na odstránenie hypotetickej povahy otázky.

33. Napokon, pokiaľ sa prejudiciálnou otázkou žiada o objasnenie zlučiteľnosti talianskeho práva so zákazom diskriminácie v oblasti daňového zaobchádzania na základe sídla spoločnosti podľa práva Únie, otázka položená vnútroštátnym súdom neuvádza žiadny výslovný odkaz na tento problém. V tej časti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, v ktorej sa zdôvodňuje prejudiciálna otázka, sa však poukazuje na rozdiel v zaobchádzaní, ktoré sa „javí“ ako protiústavné. Je to tak preto, lebo dotknutý systém sa týka len prevodov v rámci Únie a nie výlučne vnútroštátnych prevodov. Vnútroštátny súd vychádza z niekoľkých rozsudkov Súdneho dvora vrátane rozsudku X a Y, na ktorom sa zakladá podstatná časť tvrdenia spoločnosti 3D I.¹¹

34. Moje obavy sa týkajú nedostatočného opisu právneho rámca, a najmä chýbajúcej súvislosti medzi príslušnými ustanoveniami vnútroštátneho práva a právnymi zásadami vnútorného trhu Únie týkajúcimi sa rovnakého zaobchádzania a zákazu diskriminácie. Aj keď je v návrhu na začatie prejudiciálneho konania uvedené, že na spoločnosť 3D I sa uplatňoval systém, ktorý sa neuplatňoval na prevody, ktoré sa konali výlučne v Taliansku, na pojednávaní sa prejednával aj správny výklad vnútroštátneho práva v tejto oblasti. Spoločnosť 3D I tvrdila, že talianske právo ju vystavilo nepriaznivému zaobchádzaniu v porovnaní s výlučne vnútroštátnymi prevodmi aktív, zatiaľ čo talianska vláda a Komisia zastávali opačný výklad vnútroštátneho práva a tvrdili, že neexistuje prípad, kde by bol vnútroštátny prevod aktív zvýhodnený oproti prevodom v rámci Únie (za predpokladu, že pre vnútroštátne prevody aktív bola zásada daňovej neutrality zavedená neskôr, než pre prevody aktív v rámci Únie).¹²

35. Zjavne nejde o otázku, o ktorej by Súdny dvor mohol rozhodnúť. Navyše v každom spore, v ktorom sa uvádza porušenie zákazu diskriminačného zaobchádzania, musí vnútroštátny súd poskytnúť Súdnemu dvoru jasný popis vnútroštátneho právneho rámca. V opačnom prípade Súdny dvor nemôže rozhodnúť o tom, či sú vnútroštátne pravidlá nezlučiteľné s právom Únie. V tejto súvislosti tiež pochybujem, či rozhodnutie o prejudiciálnej otázke obsahuje potrebné údaje, ktoré umožňujú Súdnemu dvoru podať výklad práva Únie v oblasti zákazu diskriminácie, ktoré by boli užitočné vnútroštátnemu súdu.¹³

8 — Pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. apríla 2004, Orfanopoulos a Oliveri (C-482/01 a C-493/01, Zb. s. I-5257, bod 42), a z 3. októbra 2000, Corsten (C-58/98, Zb. s. I-7919, bod 24).

9 — Rozsudky Súdneho dvora z 25. októbra 2001, Ambulanz Glöckner (C-475/99, Zb. s. I-8089, bod 10ň, a z 13. novembra 2003, Valentina Neri (C-153/02, Zb. s. I-13555, bod 35).

10 — Pozri rozsudok Orfanopoulos a Oliveri, už citovaný, bod 45.

11 — Ostatnými rozsudkami, na ktoré odkazuje vnútroštátny súd, boli rozsudky z 12. decembra 2002, de Groot (C-385/00, Zb. s. I-11819); z 18. septembra 2003, Bosal (C-168/01, Zb. s. I-9409); z 15. júla 2004, Weidert a Paulus (C-242/03, Zb. s. I-7379); z 15. júla 2004, Lenz (C-315/02, Zb. s. I-7063); zo 7. septembra 2004, Manninen (C-319/02, Zb. s. I-7477), a z 5. novembra 2002, Überseering (C-208/00, Zb. s. I-9919).

12 — Vývoj talianskeho práva v tejto otázke bol tiež predmetom dlhých a bezvýsledných diskusií na pojednávaní.

13 — Uznesenie Súdneho dvora z 28. júna 2000, Lagoullamie (C-116/00, Zb. s. I-4979, bod 13).

36. Ak by Súdny dvor prípadne dospel k záveru, že prejudiciálna otázka je prípustná, zastávam názor, že musí byť preformulovaná v tom zmysle, že sa bude týkať len zlučiteľnosti článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 s článkami 2, 4 a 9 smernice 90/434. Ako som už uviedol, článok 8 smernice 90/434 nie je v prejednávanej veci relevantný.

B – Pôsobnosť a ciele smernice 90/434

37. Najskôr pripomeniem vymedzenie cieľov smernice 90/434. Ako už uviedla Komisia a talianska vláda, smernica 90/434 nestanovuje systém, ktorý by oslobodzoval od dane kapitálové zisky v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií v rámci Únie. Jej cieľom je skôr dosiahnuť daňovú neutralitu vytvorením spoločného systému *odkladu* dane z kapitálových ziskov súvisiacich s cezhraničným zlučovaním, rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií. K zdaneniu dochádza až v okamihu skutočného prevodu majetku alebo akcií.¹⁴

38. Úmyslom smernice 90/434 je zabrániť zdaneniu nerealizovaných kapitálových ziskov a (inak) nezdanených rezerv len uvedením toho, že ide o transakciu uskutočnenú v rámci Únie, akou je transakcia stanovená smernicou 90/434. Tento problém jasne opísala generálna advokátka Sharpston vo veci A. T., kde uviedla:

„Ak sa pri reštrukturalizácii spoločnosti prevádzajú aktíva jednej spoločnosti do inej, môže vzniknúť daňová udalosť. Prevod predstavuje scudzenie na účely dane z kapitálového zisku, a ak hodnota takých aktív vzrástla od ich pôvodného nadobudnutia prevádzajúcim, môže vzniknúť zdaniteľný zisk. Niektoré členské štáty poskytujú úľavu v podobe odloženia okamžitého daňového zaťaženia, pretože tieto aktíva neboli skutočne realizované. Úľava sa však zväčša neposkytuje v prípade prevodu do spoločnosti, ktorá nie je daňovým rezidentom, z dôvodu obáv, že platba bude nielen odložená, ale že k nej nikdy nedôjde.“¹⁵

39. Štvrté odôvodnenie smernice 90/434 túto skutočnosť odráža, keď uvádza, že „spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v *súvislosti so zlučovaním*“ (kurzívou zvýraznil generálny advokát), zatiaľ čo šieste odôvodnenie uvádza „systém odkladania zdaňovania kapitálových ziskov v súvislosti s prevezeným majetkom až do ich skutočného predaja..., pričom súčasne zaručuje ich konečné zdanenie štátom prevádzajúcej spoločnosti k dátumu ich predaja“. Táto tzv. zásada daňovej neutrality sa týka len daňového zaobchádzania ku dňu cezhraničného zlúčenia, rozdelenia, prevodu majetku alebo cezhraničnej výmeny akcií, a nie k inému okamihu. Daňová neutralita sa vzťahuje na prevod aktív takéhoto druhu, o aký ide vo veci samej, podľa článku 4 smernice 90/434 v spojení s článkom 9 smernice.

40. Nie je preto v nijakom prípade možné, aby spoločnosť 3D I na základe smernice 90/434 spochybňovala výber dane talianskym štátom v čase realizácie kapitálového zisku. Právo členských štátov zdaňovať realizované kapitálové zisky je výslovne pripustené v šiestom odôvodnení smernice 90/434. Skutočnosť, že transakcia, z ktorej plyní kapitálový zisk, má povahu transakcie uskutočnenej v rámci Únie, je preto na účely dane uplatnenej v čase prevodu majetku alebo akcií irelevantná.

41. Ciele smernice 90/434 a osobitne jej článku 4 sú navyše obmedzené spôsobom, ktorý je relevantný pre právne otázky, ktoré vznikli v konaní vo veci samej. Článok 4 je zameraný predovšetkým na spôsob, akým sú prevezené aktíva ohodnotené preberajúcou spoločnosťou, v danom prípade luxemburskou spoločnosťou. Oslobodenie kapitálových ziskov od dane v čase prevodu, ktoré je upravené v článku 4

14 — TERRA, B. J. M, a WATTEL, P. J.: European Tax Law, Kluwer International, 2012, s. 669.

15 — Bod 1 návrhov, ktoré predniesla generálna advokátka Sharpston k rozsudku z 11. decembra 2008, A. T., C-285/07 (Zb. s. I-9329).

ods. 1, je podľa článku 4 ods. 2 výslovne podmienené tým, že „preberajúca spoločnosť vypočíta všetky nové odpisy hodnoty akcií, všetky výnosy alebo straty vzhľadom na aktíva a pasíva prevedené podľa pravidiel, ktoré by platili pre prevádzajúcu spoločnosť alebo spoločnosti, ak by nedošlo k zlúčeniu alebo rozdeleniu“.

42. Smernica 90/434 však nehovorí nič o ohodnocovaní akcií prijatých výmenou za prevod aktív na účely zdanenia členským štátom, v ktorom má prevádzajúca spoločnosť sídlo, v tomto prípade Taliansko. Inými slovami, členské štáty sú oprávnené umožniť prevádzajúcim spoločnostiam svojvoľne posúdiť nadobudnuté akcie, ktoré budú uvedené v ich účtovných uzávierkach, ale nie sú oprávnené poskytnúť preberajúcim spoločnostiam takúto mieru voľnej úvahy, ak tieto spoločnosti chcú využiť daňovú neutralitu. Je to upravené v článku 4 ods. 2 a 3 smernice 90/434.

43. Komisia sa dvakrát pokúsila zabezpečiť, aby smernica 90/434 riešila ohodnotenie akcií nadobudnutých prevádzajúcimi spoločnosťami v snahe o zamedzenie dvojitého hospodárskeho zdanenia „toho istého“ kapitálového zisku. Urobila to v roku 1969, keď navrhla právny predpis, ktorým sa neskôr stala smernica 90/434. Tento návrh obsahoval ustanovenie, podľa ktorého mohli byť akcie preberajúcej spoločnosti vykázané v účtovnej uzávierke prevádzajúcej spoločnosti v hodnote zodpovedajúcej skutočnej hodnote prevedených aktív bez toho, aby došlo k zdaneniu.¹⁶ V roku 2003 navrhla Komisia podobnú zmenu smernice 90/434,¹⁷ ktorá ale nebola prijatá.¹⁸

44. Tvrdenie spoločnosti 3D I mi teda nepripadá presvedčivé, pretože podporuje stanovisko spočívajúce v tom, že zdanenie jej prípadného kapitálového zisku by sa malo viazať a byť odložené na deň, keď preberajúca spoločnosť prevedené aktíva predá. V prípade smernice 90/434 nebolo cieľom normotvorcu ani napraviť dvojité hospodárske zdanenie v súvislosti s prevodmi aktív, ani umožniť prevádzajúcej spoločnosti, aby svojim spoločníkom vyplácala nezdanené kapitálové zisky.

45. Na záver konštatujem, že smernica 90/434 ukladá členským štátom obmedzené povinnosti v súvislosti so spoločnosťami, ktoré prevádzajú aktíva na spoločnosť so sídlom v inom členskom štáte a výmenou za to prijímajú akcie. To znamená, že prevádzajúce a preberajúce spoločnosti musia mať možnosť využiť daňovú neutralitu, ktorú zaručuje článok 4 ods. 1 smernice. Ďalej však povinnosť členských štátov nesiahá. Navyše neexistuje nijaká povinnosť, aby prevádzajúce spoločnosti akýmkoľvek spôsobom prijaté akcie ohodnotili, pretože návrhy v tomto smere boli zamietnuté, zatiaľ čo článok 4 ods. 2 a 3 upravuje v tejto súvislosti jasné pravidlá v prípade preberajúcich spoločností.

C – Zlučiteľnosť článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 so smernicou 90/434

46. Záruka daňovej neutrality obsiahnutá v článku 4 smernice 90/434 nie je absolútna. Ako už Komisia a talianska vláda zdôraznili vo svojich písomných pripomienkach, táto daňová neutralita je podmienená tým, že transakcia bude rešpektovať kontinuitu daňových hodnôt.

16 — Proposition de directive du Conseil concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions et apports d'actif intervenant entre sociétés d'États membres différents (návrh smernice Rady o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov), článok 10 ods. 3 (Ú. v. ES C 39, 1969, s. 1).

17 — Proposition de directive du Conseil modifiant la directive 90/434/CEE, du 23 juillet 1990, concernant le régime fiscal commun applicable aux fusions, scissions, apports d'actifs et échanges d'actions intéressant des sociétés d'États membres différents (návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov) – KOM(2003) 613 v konečnom znení. Pozri navrhovaný nový článok 9 ods. 2.

18 — Pozri smernicu Rady 2005/19/ES zo 17. februára 2005, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 90/434/EHS o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom na obchodné spoločnosti rôznych členských štátov pri zlučovaní, rozdeľovaní a prevode aktív a výmene akcií (Ú. v. EÚ L 58, s. 19).

47. Komisia vo svojich písomných pripomienkach zdôraznila, že článok 4 ods. 2 smernice 90/434 stanovuje túto požiadavku preberajúcej spoločnosti z riadnych dôvodov. Cieľom je zamedziť situácii, keď by daňová neutralita mohla viesť k oslobodeniu od dane z kapitálových ziskov, hoci cieľom smernice 90/434 je len odklad zdanenia do okamihu realizácie kapitálového zisku. Ako som už vysvetlil, článok 4 ods. 2 a 3 smernice 90/434 stanovuje vo vzťahu k *preberajúcej spoločnosti* zásadu kontinuity pri hodnotení prevádzaných aktív na účely výpočtu akéhokoľvek nového odpisu alebo akýchkoľvek ziskov a strát vzhľadom na aktíva a pasíva. Toto je predpokladom daňovej neutrality.

48. Neplatí to však pre prevádzajúce spoločnosti, akou je spoločnosť 3D I, ktoré výmenou za aktíva prijali akcie. Ako som už vysvetlil vyššie, smernica 90/434 nerieši otázku ohodnotenia akcií preberajúcej spoločnosti prevádzajúcou spoločnosťou na daňové a/alebo účtovné účely.

49. Zásada daňovej neutrality stanovená v článku 4 ods. 1 smernice 90/434 však platí tiež pre prevádzajúcu spoločnosť. Zastávam názor, že to vylučuje, aby kapitálové zisky prevádzajúcej spoločnosti boli zdaňované *len* z dôvodu prevodu aktív. Po tomto spresnení je nutné uviesť, že vnútroštátny zákonodarca má voľnú úvahu pri rozhodovaní o tom, či sa na prevádzajúcu spoločnosť uplatní zásada kontinuity medzi daňovou a/alebo účtovnou hodnotou prevádzaných aktív a stanovenou hodnotou akcií získaných výmenou za tieto aktíva, prípadne či si táto spoločnosť môže zvoliť iné hodnoty. Talianske právne predpisy sa prikláňajú k poslednej uvedenej možnosti.

50. Ako som už uviedol, spoločnosť 3D I sa rozhodla vykázať vo svojom účtovníctve akcie, ktoré získala výmenou za prevod svojej oblasti činnosti vo vyššej hodnote, než je hodnota uvedeného aktíva na účely zdanenia, a rozhodla sa využiť možnosť stanovenú talianskym právom spočívajúcu v zaplatení náhradnej dane. Spoločnosť 3D I takto postupovala preto, lebo vykázať rozdiel medzi (vyššou) hodnotou, akou ohodnotila akcie, a (nižšou) účtovnou hodnotou daného podniku vo svojej účtovnej uzávierke ako rezervu bolo pre ňu menej atraktívne. V prípade vyplatenia by takýmto postupom vznikol zdaniteľný príjem.

51. Ako to na pojednávaní objasnila talianska vláda a Komisia, čo pripustila aj spoločnosť 3D I, povinnosť stanovená v článku 2 ods. 2 tretej vete vykázať v účtovníctve spoločnosti 3D I rozdiel medzi hodnotou prevádzaného aktíva a hodnotou prijatých akcií zodpovedá len účtovným požiadavkám, ktoré nutne vyplývajú z ohodnotenia akcií.

52. Ďalej by som dodal, že povinnosť vytvoriť rezervu na strane „pasív“ účtovnej uzávierky, keď dochádza k novému ohodnoteniu aktíva, zodpovedá ustanoveniu o valorizačnej rezerve obsiahnutej v článku 33 ods. 2 písm. a) a d) štvrtej smernice Rady 78/660. Inými slovami, účtovná požiadavka stanovená talianskym právom, proti ktorej namieta spoločnosť 3D I a ktorá je obsiahnutá v článku 2 ods. 2 tretej vete legislatívneho dekrétu č. 544/1992, sa zdá byť v súlade s požiadavkou smernice 78/660.

53. Ohodnotenie akcií spôsobom, ktorý tu bol opísaný, bolo teda len rozhodnutím spoločnosti 3D I. Článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 nestanovuje nijakú povinnosť ohodnotiť akcie spôsobom, akým to urobila spoločnosť 3D I. Neexistoval ani nijaký spôsob ohodnotenia, ktorý by sám osebe viedol k zdaneniu prevodu aktív. V súlade s článkom 2 ods. 2 druhou vetou legislatívneho dekrétu č. 544/1992 k zdaneniu dochádza len v dôsledku realizácie alebo vyplatenia rozdielu medzi daňovými hodnotami.

54. Ako už zdôraznila Komisia, smernica 90/434 ukladá členskému štátu prevádzajúcej spoločnosti len povinnosť, aby poskytol možnosť daňovej neutrality na prevody aktív. Spoločnosť 3D I si vo vlastnom záujme vybrala, že výhody, ktoré vyplývajú zo systému ponúkaného talianskym právom, ktorý je zlučiteľný so smernicou 90/434, nevyužije. Takto mohla zaplatiť skôr náhradnú daň so sadzbou vo

výške 19 %, ako daň so sadzbou vo výške 33 %, ktorá by sa uplatnila pri realizácii alebo vyplatení¹⁹ kapitálového zisku.

55. Ďalej, ako je uvedené v písomných pripomienkach Komisie, sporný skutkový stav je celkom odlišný od skutkového stavu, ktorým sa Súdny dvor zaoberal vo veci A. T., kde išlo o výmenu akcií. V uvedenej veci viedla príslušná nemecká právna úprava k tomu, že prevádzajúce spoločnosti so sídlom v Nemecku boli zbavené možnosti dokončiť výmenu akcií spôsobom, ktorý sa zakladal na daňovej neutralite. Dôvodom toho bola skutočnosť, že podľa nemeckej právnej úpravy, o akú išlo v uvedenej veci, bola prevádzajúca spoločnosť oprávnená naďalej vykazovať účtovnú hodnotu akcií, ktoré boli na ňu prevedené, len ak preberajúca spoločnosť v inom členskom štáte tiež vykazovala pre prebratý podiel účtovnú hodnotu. Vo veci A. T. preberajúca (francúzska) spoločnosť neohodnotila podiel účtovnou hodnotou, ale jeho trhovou hodnotou. Na základe týchto skutočností podliehala daňová neutralita v Nemecku „dodatočným podmienkam“²⁰ založeným na vzájomnosti, ktoré neboli upravené smernicou. Z dôvodov, ktoré som uviedol vyššie, sa účtovné požiadavky stanovené talianskym právom a právom Únie vôbec nepodobajú účtovným požiadavkám stanoveným nemeckou právnou úpravou spochybnenou vo veci A. T.

56. V prejednávanej veci si spoločnosť 3D I nemusela zvoliť medzi zdanením, ktoré by bolo podľa práva Únie protiprávne, a iným, menej priaznivým riešením. Zastávam názor, že uvedená spoločnosť preto nemôže svoje nároky voči talianskemu štátu uplatňovať na základe smernice 90/434.²¹

V – Návrh

57. Navrhujem preto, aby Súdny dvor vyhlásil návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Commissione tributaria regionale di Milano za neprípustný.

Na prejudiciálnu otázku treba prípadne odpovedať takto:

Články 4 a 9 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov nebránia takým ustanoveniam vnútroštátneho práva, akými sú ustanovenia talianskych právnych predpisov obsiahnuté v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544 z 30. decembra 1992.

19 — Vzťah medzi pojmami realizácia kapitálového zisku a vyplácaním tohto kapitálového zisku spoločníkom bol predmetom diskusií na pojednávaní. Zastávam názor, že cieľom smernice 90/434 nie je brániť členským štátom v zdaňovaní vykázaných alebo nevykázaných rezerv zodpovedajúcich rozdielu medzi daňovou hodnotou prevedených aktív a skutočnou hodnotou akcií nadobudnutých výmenou za tieto aktíva, hneď ako je táto rezerva akýmkoľvek spôsobom vyplatená spoločníkom, ak je toto vyplatenie možné podľa platných predpisov upravujúcich právo obchodných spoločností.

20 — Rozsudok A. T., už citovaný, bod 26.

21 — Aj keby to tak bolo, nemohla by sa spoločnosť 3D I v súlade s judikatúrou domáhať vrátenia neoprávnene vybranej dane, pretože by mohla podať len žalobu na náhradu škody založenú na judikatúre vo veci Francovich (rozsudok z 9. novembra 1995, C-479/93, Zb. s. I-3843). Pozri rozsudok z 12. decembra 2006, Test Claimants in FII Litigation (C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 207).