



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (deviata komora)

zo 16. novembra 2023\*

[Znenie opravené uznesením z 8. januára 2024]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdaňovania uplatniteľný pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode majetku a výmene akcií – Smernica 2009/133/ES – Čiastočné rozdelenie – Výlučne vnútroštátna situácia – Neexistencia zníženia základného imania – Spoločnosť vlastniaca 100 % základného imania prevádzajúcej spoločnosti“

Vo veci C-318/22,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) z 27. apríla 2022 a doručený Súdnemu dvoru 12. mája 2022, ktorý súvisí s konaním:

**GE Infrastructure Hungary Holding Kft.**

proti

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

SÚDNY DVOR (deviata komora),

v zložení: predsedníčka deviatej komory O. Spineanu-Matei, sudcovia J.-C. Bonichot (spravodajca) a L. S. Rossi,

generálna advokátka: L. Medina,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- GE Infrastructure Hungary Holding Kft., v zastúpení: G. Szimler a Z. Várszegi, úgyvédek,
- maďarská vláda, v zastúpení: M. Z. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a B. Béres, splnomocnení zástupcovia,

\* Jazyk konania: maďarčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

### **Rozsudok**

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 1 písm. a) a článku 8 ods. 2 smernice Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode majetku a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, 2009, s. 34), v spojení s odôvodnením 2 tejto smernice.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (ďalej len „GE Infrastructure“) a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko) vo veci daňových dôsledkov vyplývajúcich pre túto spoločnosť z operácie spočívajúcej v čiastočnom rozdelení zlúčením uskutočneným v rámci spoločností vo vlastníctve tejto spoločnosti.

### **Právny rámec**

#### ***Právo Únie***

- 3 Podľa odôvodnenia 2 smernice 2009/133:

„Zlúčenia, rozdelenia, čiastočné rozdelenia, prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín môžu byť nevyhnutné v Spoločenstve, aby sa vytvorili podmienky podobné podmienkam vnútorného trhu a aby sa takto zabezpečilo účinné fungovanie takéhoto vnútorného trhu. Takýmto operáciám by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín. Je preto nevyhnutné vo vzťahu k takýmto operáciám stanoviť daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôbiť požiadavkám vnútorného trhu, zvýšiť ich produktivitu a zlepšiť konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni.“

- 4 Článok 1 tejto smernice stanovuje:

„Každý členský štát uplatňuje túto smernicu pri:

- a) zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov;

...“

- 5 Článok 2 uvedenej smernice znie:

„Na účely tejto smernice:

...

c) ‚čiasťočné rozdelenie‘ znamená operáciu, pri ktorej spoločnosť bez toho, aby bola zrušená, prevedie jednu alebo viaceré odvetvia činnosti na jednu alebo viac existujúcich alebo nových spoločností, pričom ponechá aspoň jedno odvetvie činnosti v prevádzajúcej spoločnosti výmenou za vydanie svojim akcionárom pomerného podielu cenných papierov, reprezentujúcich kapitál spoločnosti, ktorá získava aktíva a pasíva, prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty účtovnej hodnoty týchto cenných papierov;

...“

6 Článok 8 tej istej smernice stanovuje:

„1. Pri zlučovaní, rozdeľovaní alebo výmene akcií samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.

2. Pri čiastočnom rozdelení samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.

...

5. Odseky 2 a 3 sa uplatňujú len vtedy, ak akcionár nepripisuje súčtu získaných cenných papierov a cenných papierov vo vlastníctve prevádzajúcej spoločnosti väčšiu hodnotu na daňové účely, ako mali vymenené cenné papiere v prijímajúcej spoločnosti bezprostredne pred čiastočným rozdelením.

...

7. Na účely tohto článku ‚hodnota na daňové účely‘ znamená hodnotu, na základe ktorej by sa počítal každý zisk alebo strata na účely zdanenia príjmu, ziskov alebo kapitálových ziskov akcionára spoločnosti.

...“

7 Článok 15 smernice 2009/133 stanovuje:

„1. Členský štát môže odmietnuť uplatňovanie alebo ustúpiť od uplatňovania výhod vyplývajúcich zo všetkých alebo ktorejkoľvek časti ustanovení článkov 4 až 14, ak jedna z operácií uvedených v článku 1:

a) má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní; skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, ako napríklad reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločností zúčastňujúcich sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných cieľov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik;

...“

## *Maďarské právo*

- 8 Podľa § 3:45 ods. 1 polgári törvénykönyvről szóló 2013. évi V. törvény (zákon č. V z roku 2013 o Občianskom zákonníku):

„Právnickú osobu možno rozdeliť na viacero právnych subjektov úplným rozdelením alebo čiastočným rozdelením. V prípade úplného rozdelenia zaniká právnická osoba a jej majetok sa prevedie na niekoľko právnických osôb, ktoré vznikli úplným rozdelením ako právni nástupcovia. V prípade čiastočného rozdelenia právnická osoba naďalej existuje, ale časť jej majetku sa prevedie na právnickú osobu, ktorá vznikla rozdelením, ako právny nástupca.“

- 9 Ustanovenie § 3:45 ods. 2 písm. b) zákona č. V z roku 2013 o Občianskom zákonníku stanovuje:

„Právnickú osobu možno tiež rozdeliť prostredníctvom úplného alebo čiastočného rozdelenia tak, že rozdeľujúce sa subjekty sú zlúčené so svojím podielom na majetku právnickej osoby, ktorý im pripadá, v rámci rôznych už existujúcich právnických osôb (rozdelenie zlúčením).“

- 10 Podľa § 1 ods. 5 a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zákon č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend), v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej (ďalej len „zákon o ISoc“):

„Tento zákon sa musí vykladať s ohľadom na ustanovenia zákona o účtovníctve a v súlade s nimi. Odchýlky od ustanovení zákona o účtovníctve týkajúce sa zabezpečenia pravdivého a úplného obrazu nemôžu viesť k zmenám v daňovej povinnosti.“

- 11 Ustanovenie § 4 bodu 23/a zákona o ISoc znie:

„Oprávnená transformácia: transformácia (vrátane, s prihliadnutím na nasledujúce, zlúčenia alebo rozdelenia), na ktorej sa zúčastňuje ako právny predchodca ako právny nástupca len spoločností uvedených v bode 32/a, ak

a) prostredníctvom právneho úkonu nadobudne spoločník alebo akcionár právneho predchodcu v rámci transformácie, zlúčenia alebo rozdelenia podiel v právnom nástupcovi a platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty celého nadobudnutého podielu (alebo ak neexistuje nominálna hodnota, hodnota určená v pomere k základnému imaniu),

b) v prípade rozdelenia nadobudnú spoločníci alebo akcionári právneho predchodcu pomerný podiel – vzájomne – v právnom nástupcovi,

c) spoločnosť s jediným spoločníkom je zlúčená so svojím spoločníkom alebo jediným akcionárom,

pod podmienkou, že sa premena zakladá na skutočných ekonomických a obchodných dôvodoch, pričom daňovník je povinný preukázať existenciu týchto skutočných hospodárskych a obchodných dôvodov.“

- 12 Ustanovenie § 7 ods. 1 písm. dz) tohto zákona stanovuje, že zisk pred zdanením sa zníži o „kapitálový zisk dosiahnutý v zdaňovacom období z predaja oznámeného podielu alebo jeho vykázania ako nepeňažného vkladu (v oboch prípadoch znížený o náklady vykazané v dôsledku *goodwillu*) pod podmienkou, že daňovník nepretržite vlastnil podiel ako aktíva (jeho právny

predchodca vrátane) najmenej jeden rok pred jeho predajom (vykázanie v dôsledku transformácie, zlúčenia alebo rozdelenia), a o akúkoľvek stratu hodnoty z podielu oznámenú počas zdaňovacieho obdobia“.

- 13 Ustanovenie § 7 ods. 1 písm. gy) bodu 1 uvedeného zákona stanovuje, že zisk pred zdanením sa pre spoločníka (akcionára, majiteľa podielu) zníži o „časť, ktorá presahuje účtovnú hodnotu investičnej hodnoty v zmysle odseku 10 podielu zníženého o výnos zaúčtovaný v zdaňovacom období v dôsledku vykázaného podielu (čiastočne vykázaného) – vrátane pohľadávky voči predchádzajúcej spoločnosti založenej na nepeňažnom vklade, ale bez zníženia podielu v kontrolovanej zahraničnej spoločnosti – ak chýba orientačná investícia vlastného imania alebo sa znížila v dôsledku zrušenia bez právneho nástupníctva, zníženia základného imania prostredníctvom splatenia investícií alebo kvalifikovanej premeny, s výhradou ustanovení bodu 2“.
- 14 Ustanovenie § 8 ods. 1 písm. m) bodu mb) toho istého zákona stanovuje, že zisk sa pred zdanením zvýši o „stratu alebo kapitálovú stratu (pričom sa zohľadnia aj náklady zaúčtované v dôsledku zníženia *goodwill*) zaúčtovaných v dôsledku straty hodnoty, straty kurzu alebo zníženia podielu z akéhokoľvek dôvodu (s výnimkou zaúčtovania premeny, zlúčenia alebo rozdelenia) zaúčtovanej daňovníkovi v súvislosti s priznaným podielom ako výdavok za zdaňovacie obdobie“.
- 15 Ustanovenie § 31 ods. 1 písm. a) zákona o ISoc stanovuje:
- „Účelom tohto zákona je zabezpečiť súlad s týmito aktmi práva Únie:
- a) [smernicou 2009/133]
- ...“
- 16 Podľa § 84 ods. 2 a számvitelről szóló 2000 évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve):
- „Ako výnos alebo kapitálový zisk vyplývajúci z podielov sa musí zaúčtovať:
- ...
- d) v prípade vlastníka podielu (spoločník) v premenenej, zlúčenej alebo rozdelennej spoločnosti rozdiel medzi zapísanou hodnotou (účtovná hodnota) zrušeného dlhodobého podielu (akcie, podiely na základnom imaní alebo iné podiely) v prevádzajúcej spoločnosti a investičnou hodnotou vo výške rovnajúcej sa výške vlastného imania v poslednej súvahe spoločnosti zodpovedajúcej chýbajúcemu podielu v spoločnosti vytvorenej premenou, ktorá je právnym predchodcom, ku dňu nasledujúcom po dni uskutočnenia transformácie, ak je hodnota nadobudnutého podielu vyššia (v prípade rozdelenia sa pri výpočte rozdielu zohľadní výška vlastného imania rozdeľovanej spoločnosti podľa poslednej súvahy).
- ...“
- 17 Ustanovenie § 85 ods. 1 písm. d) tohto zákona stanovuje:
- „Za výdavky alebo straty vyplývajúce z podielov sa považujú:
- ...

d) v prípade vlastníka podielu (spoločník) v premenenej, zlúčenej alebo rozdeľovanej spoločnosti rozdiel medzi zaregistrovanou hodnotou (účtovná hodnota) zrušeného dlhodobého podielu (akcie, podiely alebo iné podiely) v právnom predchodcovi a investičnou hodnotou vo výške rovnajúcej sa výške vlastného základného imania v poslednej súvahe spoločnosti zodpovedajúcej stratenému podielu v spoločnosti vytvorenej premenou, ktorá je právnym predchodcom, v deň nasledujúci po dni premeny, ak je hodnota nadobudnutého podielu vyššia (v prípade rozdelenia sa pri výpočte rozdielu zohľadní výška vlastného základného imania rozdeľovanej spoločnosti podľa poslednej súvahy).“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

- 18 Dňa 30. septembra 2009 žalobkyňa vo veci samej, GE Infrastructure, nadobudla 100 % podiel v spoločnosti GE Hungary Kft. Nominálna hodnota takto vlastnených podielov bola 100 000 000 maďarských forintov (HUF) (približne 260 000 eur). Dňa 7. júla 2016 GE Hungary založila spoločnosť GE Aviation Hungary Holding (ďalej len „GE Aviation“), ktorej bola 100 % vlastníkom, pričom nominálna hodnota jej obchodných podielov predstavovala 3 500 000 HUF (približne 9 100 eur).
- 19 [Opravené uznesením z 8. januára 2024] Dňa 31. mája 2017 tieto tri spoločnosti v kontexte celkovej reorganizácie skupiny, do ktorej patria, uzavreli dohodu o rozdelení zlúčením, ktorá vstúpila do platnosti 30. septembra 2017. V tomto rámci boli odvetvia činností spoločnosti GE Hungary, a to „obnoviteľné energie“ a „letectvo“, od nej oddelené, aby prešli na GE Aviation. Trhová hodnota takto prevedených odvetví činnosti bola 397 025 000 000 HUF (približne 1 032 000 000 eur). Táto operácia sa prejavila najmä tým, že GE Infrastructure nadobudla podiel v spoločnosti GE Aviation zodpovedajúci hodnote zlúčených odvetví činnosti.
- 20 Po uskutočnení operácie sa základné imanie spoločnosti GE Aviation zvýšilo na 25 000 000 HUF (približne 65 000 eur) a GE Infrastructure vlastnila priamy 99,6 % podiel na tomto základnom imaní. Zostávajúcich 0,4 % nepriamo vlastnila GE Infrastructure prostredníctvom spoločnosti GE Hungary, ktorá sama zostala v 100 % vlastníctve spoločnosti GE Infrastructure.
- 21 [Opravené uznesením z 8. januára 2024] GE Infrastructure uvádza, že aktíva prevedené na GE Aviation boli touto spoločnosťou zaúčtované v čistej účtovnej hodnote, ktorá bola vykázaná v účtovnej uzávierke spoločnosti GE Hungary, teda 83 474 000 000 HUF (približne 217 000 000 eur). Táto hodnota bola zjavne nižšia ako trhová hodnota tohto majetku, ktorá dosahovala 397 025 000 000 HUF (približne 1 032 000 000 eur), ako sa uvádza v bode 19 tohto rozsudku. Podľa spoločnosti GE Infrastructure by teda operácia, ktorej hlavným cieľom bolo pripraviť prípadný predaj dotknutých odvetví činnosti, mala negatívny vplyv na jej súvahu v podobe straty.
- 22 [Opravené uznesením z 8. januára 2024] Základné imanie spoločnosti GE Hungary zostalo nezmenené vo výške 100 000 000 HUF (približne 260 000 eur), pričom vplyv čiastočného rozdelenia vo výške 83 474 000 000 HUF (približne 217 000 000 eur) sa preniesol na vlastné imanie tejto spoločnosti znížením jej rezervných ziskov.
- 23 [Opravené uznesením z 8. januára 2024] Podľa spoločnosti GE Infrastructure mal však prevod odvetví činnosti vplyv na skutočnú hodnotu jej podielu v spoločnosti GE Hungary. Žalobkyňa vo veci samej odhaduje zníženie tejto hodnoty na 397 025 000 000 HUF (približne 1 032 000 000 eur), čo zodpovedá hodnote odvetví činnosti vykázaných v jej účtovných knihách, zatiaľ čo odvetvia činnosti nadobudnuté spoločnosťou GE Aviation boli zaúčtované len vo výške 83 474 000 000 HUF

(približne 217 000 000 eur), čo zodpovedá účtovnej hodnote tohto majetku pri ich vklade. Žalobkyňa vo veci samej sa na základe všetkých uvedených tvrdení domnieva, že celková účtovná hodnota spoločností GE Aviation a GE Hungary bola o viac ako 313 000 000 000 HUF (približne 813 800 000 eur) nižšia ako účtovná hodnota spoločnosti GE Hungary pred transakciou.

- 24 [Opravené uznesením z 8. januára 2024] Daňový úrad usúdil, že transakcia viedla ku vzniku zdaniteľného výnosu alebo kapitálového zisku spoločnosti GE Infrastructure vo výške 83 331 000 000 HUF (približne 217 000 000 eur) (zodpovedajúceho účtovnej hodnote 99,6 % podielu spoločnosti GE Infrastructure v spoločnosti GE Aviation) a že žalobkyňa vo veci samej nemohla využiť mechanizmus odkladu zdanenia stanovený v § 7 ods. 1 písm. gy) zákona o ISoc z dôvodu, že čiastočné rozdelenie nevedlo k zníženiu základného imania spoločnosti GE Hungary a že GE Infrastructure naďalej vlastnila túto poslednú uvedenú spoločnosť v 100 % vlastníctve.
- 25 Tento spor viedol k sporovému konaniu na Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), vnútroštátnom súde, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd sa domnieva, že na to, aby mohol rozhodnúť o spore, mu prináleží určiť, či je § 7 ods. 1 písm. gy) zákona o ISoc, tak ako ho vykladá daňový orgán, v súlade s ustanoveniami smernice 2009/133, na ktorú tento zákon odkazuje.
- 26 Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Má sa smernica [2009/133] vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava alebo vnútroštátne ustanovenie alebo výklad a praktické uplatňovanie tejto právnej úpravy alebo tohto ustanovenia, podľa ktorej alebo podľa ktorých sa smernica nevzťahuje na vnútroštátne transformácie, ale len na medzinárodné a cezhraničné transformácie, pričom ustanovenia smernice boli prebraté do [zákona o ISoc] takým spôsobom, že hoci právo Spoločenstva priamo neupravuje uvedenú otázku, [vnútroštátny] zákonodarca v § 31 ods. 1 písm. a) [zákona o ISoc] stanovil, že cieľom tohto zákona je zabezpečiť súlad vnútroštátnej právnej úpravy s právnymi aktami Únie – a najmä s touto smernicou, je v súlade s odôvodnením 2 a článkom 1 písm. a) [tej istej] smernice?
  2. Má sa článok 8 ods. 2 smernice [2009/133] vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava alebo vnútroštátne ustanovenie alebo výklad a praktické uplatňovanie tejto právnej úpravy alebo tohto ustanovenia, podľa ktorej alebo podľa ktorých je spoločník prevádzajúcej spoločnosti v rámci čiastočného rozdelenia spoločností so sídlom v tom istom členskom štáte povinný znížiť aj nominálnu hodnotu svojho podielu v prevádzajúcej spoločnosti [základné imanie prevádzajúcej spoločnosti], aby znížil vo svojich účtovných knihách hodnotu svojho podielu [svojich podielov na základnom imaní] v prevádzajúcej spoločnosti, pričom daňový orgán vyžaduje toto zníženie účtovnej hodnoty ako podmienku, ktorá musí byť splnená na využitie daňového zaobchádzania stanoveného v článku 8 ods. 2 [tejto] smernice, a to dokonca aj v prípade, keď čiastočné rozdelenie predstavuje straty pre spoločníka prevádzajúcej spoločnosti, sú v súlade s uvedeným ustanovením smernice?
  3. Má sa článok 8 ods. 2 smernice [2009/133] vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava alebo vnútroštátne ustanovenie alebo výklad a praktické uplatňovanie tejto právnej úpravy alebo tohto ustanovenia, podľa ktorej alebo podľa ktorých sa [daňové zaobchádzanie na účely dane z príjmov právnických osôb] stanovené v tomto ustanovení neuplatní na čiastočné rozdelenie v prípade, ak je dotknutá prevádzajúca spoločnosť spoločnosťou s jediným spoločníkom, teda v prípade, ak zakladateľ prevádzajúcej spoločnosti v dôsledku

čiasťočného rozdelenia naďalej vlastní svoj nezmenený 100 % podiel v uvedenej spoločnosti alebo ak sa základné imanie prevádzajúcej spoločnosti vôbec nezmení, sú v súlade s týmto ustanovením smernice?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

- 27 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 1 písm. a) smernice 2009/133 v spojení s odôvodnením 2 tejto smernice vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátny zákonodarca zaobchádzal rovnakým spôsobom s čisto vnútroštátnymi operáciami a operáciami zahŕňajúcimi spoločnosti z rôznych členských štátov v prípade, keď tento zákonodarca v ustanoveniach prijatých na prebratie uvedenej smernice nerozlišoval medzi týmito dvoma kategóriami operácií.
- 28 Odpoveď na túto otázku si vyžaduje vopred určiť, či má Súdny dvor právomoc vykladať smernicu na základe článku 267 ZFEÚ v prípade, keď táto smernica priamo neupravuje predmetnú situáciu, ale vnútroštátny zákonodarca sa pri preberaní ustanovení tejto smernice do vnútroštátneho práva rozhodol zaobchádzať rovnako s čisto vnútroštátnymi situáciami a situáciami, ktoré patria do pôsobnosti tejto smernice.
- 29 Na účely poskytnutia užitočnej odpovede vnútroštátnemu súdu je teda potrebné preformulovať prvú otázku v tom zmysle, že vnútroštátny súd sa ňou v podstate pýta, či sa vnútroštátny zákonodarca môže pri preberaní smernice rozhodnúť uplatniť rovnaké zaobchádzanie na situácie upravené touto smernicou a na čisto vnútroštátne situácie a či má Súdny dvor právomoc vykladať ustanovenia uvedenej smernice na základe článku 267 ZFEÚ v prípade, keď má situácia, o ktorú ide vo veci samej, čisto vnútroštátnu povahu.
- 30 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že vnútroštátny zákonodarca sa môže pri riešení, ktoré prináša pre čisto vnútroštátne situácie, prispôbiť riešeniam upraveným právom Únie. V takomto prípade totiž existuje konkrétny záujem na tom, aby sa s cieľom predchádzať budúcim rozdielnym výkladom vykladali ustanovenia alebo pojmy prevzaté z práva Únie jednotne, a to bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. októbra 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, EU:C:1990:360, bod 37, ako aj zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 32).
- 31 Okrem toho treba pripomenúť, že v rámci rozdelenia právomocí medzi vnútroštátne súdy a Súdny dvor upraveného v článku 267 ZFEÚ má výlučne vnútroštátny súd právomoc posúdiť presný rozsah prípadného odkazu vnútroštátneho práva na právo Únie. Zohľadnenie obmedzení, ktoré vnútroštátny zákonodarca mohol prijať v súvislosti s uplatnením práva Únie na čisto vnútroštátne situácie, patrí totiž do vnútroštátneho práva, a teda do výlučnej právomoci súdov dotknutého členského štátu (rozsudky z 18. októbra 1990, Dzodzi, C-297/88 a C-197/89, EU:C:1990:360, body 41 a 42, a zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 33).
- 32 Podľa článku 1 písm. a) smernice 2009/133 sa táto smernica vzťahuje len na operácie, najmä na čiastočné rozdelenie, ktoré sa týkajú spoločností dvoch alebo viacerých členských štátov.



- 33 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva, že maďarský zákonodarca v ustanoveniach prijatých na prebratie smernice 2009/133 nerozlišoval medzi daňovým zaobchádzaním s operáciami spočívajúcimi v čiastočnom rozdelení, ku ktorému dochádza v čisto vnútroštátnom kontexte, a daňovým zaobchádzaním s takýmito operáciami, ak sa týkajú spoločností z rôznych členských štátov. Vnútroštátny súd sa domnieva, že normotvorca tým rozšíril systém stanovený touto smernicou na čisto vnútroštátne operácie, ako to potvrdila maďarská vláda vo svojich písomných pripomienkach.
- 34 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že pri preberaní smernice sa vnútroštátny zákonodarca môže rozhodnúť uplatniť rovnaké zaobchádzanie na situácie upravené touto smernicou a na výlučne vnútroštátne situácie, pričom Súdny dvor má na základe článku 267 ZFEÚ právomoc vykladať ustanovenia uvedenej smernice v prípade, keď má situácia, o ktorú ide vo veci samej, čisto vnútroštátnu povahu.

### *O druhej a tretej otázke*

- 35 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta Súdneho dvora, či sa má článok 8 ods. 2 smernice 2009/133 vykladať v tom zmysle, že umožňuje podmieniť využitie režimu daňovej neutrality stanovený touto smernicou v prípade čiastočného rozdelenia splnením podmienok týkajúcich sa zníženia podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto spoločnosti alebo zníženia jej základného imania.
- 36 Podľa článku 2 písm. c) smernice 2009/133 sa čiastočným rozdelením rozumie operácia, pri ktorej spoločnosť bez toho, aby bola zrušená, prevedie jednu alebo viac odvetví činnosti na jednu alebo viac existujúcich alebo nových spoločností, pričom ponechá aspoň jedno odvetvie činnosti v prevádzajúcej spoločnosti výmenou za vydanie svojim akcionárom pomerného podielu cenných papierov reprezentujúcich kapitál nadobúdajúcich spoločností svojim spoločníkom a prípadne za platbu hotovosti.
- 37 Článok 8 ods. 2 tejto smernice stanovuje, že pri čiastočnom rozdelení samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej spoločnosti nesmie viesť k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.
- 38 Ani tieto ustanovenia, ani iné ustanovenia smernice 2009/133 nepodmieňujú uplatnenie režimu daňovej neutrality stanoveného v článku 8 ods. 2 tejto smernice znížením nominálnej hodnoty alebo percentuálneho podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto poslednej uvedenej spoločnosti alebo podmienke, že operácia čiastočného rozdelenia sa prejaví skôr znížením základného imania tejto spoločnosti než znížením jej rezervného zisku.
- 39 Článok 8 ods. 5 smernice 2009/133 ukladá akcionárovi prevádzajúcej spoločnosti na to, aby mohol využiť článok 8 ods. 2 tejto smernice, len povinnosť nepripisovať súčtu získaných cenných papierov a cenných papierov vlastníacich v prevádzajúcej spoločnosti vyššiu daňovú hodnotu, než je hodnota, ktorú mali cenné papiere vlastnené v základnom imaní prevádzajúcej spoločnosti bezprostredne pred čiastočným rozdelením, čo musí prípadne overiť vnútroštátny súd.
- 40 Predovšetkým treba uviesť, že na rozdiel od článku 8 ods. 1 smernice 2009/133, ktorý sa týka operácií spočívajúcich v zlúčení, rozdelení a výmene akcií, článok 2 písm. c) a článok 8 ods. 2 tejto smernice, ktoré sa osobitne týkajú operácií čiastočného rozdelenia, odkazujú len na vydanie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej

spoločnosti, ktoré zodpovedajú prevedeným aktívam a pasívam. Tieto ustanovenia naopak neuvádzajú dôsledky tejto operácie na podiel tohto spoločníka v prijímajúcej spoločnosti alebo na základné imanie prevádzajúcej spoločnosti.

- 41 Ako navyše zdôraznila Európska komisia vo svojich písomných pripomienkach, podmienenie využitia režimu daňovej neutrality stanoveného v článku 8 ods. 2 smernice 2009/133 znížením percentuálneho podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto spoločnosti by znamenalo vylúčenie uplatnenia tohto režimu v prípade, ak by uvedenú spoločnosť vlastnil jediný spoločník, hoci táto smernica takéto vylúčenie nestanovuje.
- 42 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že režim daňovej neutrality, ktorý sa musí uplatniť na každú operáciu spočívajúcu v čiastočnom rozdelení stanovenú ustanoveniami smernice 2009/133, nemôže podliehať podmienke nestanovenej touto smernicou, akou je zníženie percentuálneho podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto spoločnosti alebo zníženie jej základného imania.
- 43 Na rozdiel od toho, čo tvrdí maďarská vláda, totiž s výhradou článku 15 smernice 2009/133, a najmä prípadu uvedeného v článku 15 ods. 1 písm. a) tejto smernice, operácií, ktorých hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov je daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní, keď členské štáty môžu odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich časť alebo zrušiť výhody, v prípade, ktorý nie je predmetom otázok položených Súdnemu dvoru v tejto veci, článok 8 ods. 2 uvedenej smernice neponecháva členským štátom pri jeho preberaní priestor na voľnú úvahu, ktorý im umožňuje podriaďiť uplatnenie stanoveného režimu daňovej neutrality dodatočným podmienkam k podmienkam uvedeným v kapitole II tej istej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 11. decembra 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, bod 26).
- 44 Tento záver nie je vyvrátený rozsudkom z 22. marca 2018, Jacob a Lassus (C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210), na ktorý sa odvoláva maďarská vláda vo svojich písomných pripomienkach, v ktorom Súdny dvor uznal, že členské štáty disponujú pri dodržaní práva Únie určitou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o prijatie daňových opatrení na účely vykonania článku 8 smernice 2009/133. Stačí totiž konštatovať, že vnútroštátna právna úprava, o ktorú išlo v tomto rozsudku, nepodmieňovala operáciu spočívajúcu vo výmene cenných papierov, ktorá je predmetom sporu vo veci samej, dodatočnou podmienkou na uplatnenie režimu daňovej neutrality stanoveného touto smernicou, ale naopak mala zabezpečiť daňovú neutralitu tejto operácie zdanením len kapitálového zisku z cenných papierov získaných pri výmene ku dňu ich neskoršieho prevodu.
- 45 Z toho vyplýva, že na druhú a tretiu otázku treba odpovedať tak, že článok 8 ods. 2 smernice 2009/133 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje uplatnenie tohto ustanovenia podmienkami týkajúcimi sa zníženia podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto spoločnosti alebo zníženia jej základného imania, ktoré táto smernica nestanovuje.

## O trovách

- 46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (deviata komora) rozhodol takto:

- 1. Súdny dvor Európskej únie má právomoc na základe článku 267 ZFEÚ podať výklad práva Únie, ak toto právo priamo neupravuje dotknutú situáciu, ale ak vnútroštátny zákonodarca pri preberaní ustanovení smernice do vnútroštátneho práva rozhodol uplatniť rovnaké zaobchádzanie na čisto vnútroštátne situácie a na situácie upravené touto smernicou, ak tak môže urobiť.**
- 2. Článok 8 ods. 2 smernice Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode majetku a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi,**

**sa má vykladať v tom zmysle, že:**

**bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá podmieňuje uplatnenie tohto ustanovenia podmienkami týkajúcimi sa zníženia podielu akcionára prevádzajúcej spoločnosti v tejto spoločnosti alebo zníženia jej základného imania, ktoré táto smernica nestanovuje.**

Podpisy