

Vec C-318/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

12. máj 2022

Vnútroštátny súd:

Fővárosi Törvényszék

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

27. apríl 2022

Žalobkyňa:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

Predmet konania vo veci samej

Žaloba vo veci správneho súdnictva podaná proti rozhodnutiu Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Riaditeľstvo štátnej daňovej a colnej správy pre opravné prostriedky, Maďarsko; ďalej len „žalovaný“), ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu, ktorým bola zamietnutá žiadosť o zníženie základu dane z príjmov právnických osôb podaná spoločnosťou s ručením obmedzeným GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (ďalej len „žalobkyňa“) v súvislosti s príjmami zaúčtovanými na základe transformácie spoločnosti

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Predmet: Výklad vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá stanovuje pre výlučne vnútroštátne situácie ustanovenia zhodné s ustanoveniami smernice Únie, ktorá upravuje cezhraničné situácie. Uplatnenie článku 8 ods. 2 smernice 2009/133 v prípade transformácie jednoosobovej spoločnosti a prípadne spojenie uplatnenia uvedeného ustanovenia s určitými podmienkami

Právny základ: článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

- a) Má sa smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (ďalej len „smernica“), vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava (alebo vnútroštátne ustanovenie) alebo výklad a praktické uplatňovanie tejto právnej úpravy (alebo tohto ustanovenia), podľa ktorého sa smernica nevzťahuje na vnútroštátne transformácie, ale len na medzinárodné a cezhraničné transformácie, pričom ustanovenia smernice boli prebraté prostredníctvom 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, ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“) takým spôsobom, že hoci právo [Únie] priamo neupravuje uvedenú otázku, vnútroštátny zákonodarca v § 31 ods. 1 písm. a) uvedeného zákona stanovil, že cieľom tohto zákona je prebrať právne akty Únie vrátane smernice, je v súlade s odôvodnením 2 a článkom 1 písm. a) smernice?
- b) Má sa článok 8 ods. 2 smernice vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava (alebo vnútroštátne ustanovenie) alebo výklad a praktické

uplatňovanie tejto právnej úpravy (alebo tohto ustanovenia), podľa ktorých je spoločník prevádzajúcej spoločnosti v rámci čiastočného rozdelenia spoločností so sídlom v tom istom členskom štáte povinný znížiť nominálnu hodnotu svojho podielu v prevádzajúcej spoločnosti (upísané základné imanie prevádzajúcej spoločnosti) s cieľom znížiť hodnotu svojho podielu (svojich obchodných podielov) v prevádzajúcej spoločnosti v jej účtovných knihách, pričom daňový orgán vyžaduje toto zníženie účtovnej hodnoty ako podmienku, ktorá musí byť splnená na dosiahnutie daňového zaobchádzania stanoveného v článku 8 ods. 2 smernice, a to dokonca aj v situácii, keď sú s čiastočným rozdelením spojené straty pre spoločníka prevádzajúcej spoločnosti, sú v súlade s uvedeným ustanovením smernice?

- c) Má sa článok 8 ods. 2 smernice vykladať v tom zmysle, že vnútroštátna právna úprava (alebo vnútroštátne ustanovenie) alebo výklad a praktické uplatňovanie tejto právnej úpravy (alebo tohto ustanovenia), podľa ktorých sa daňové zaobchádzanie na účely dane z príjmov právnických osôb stanovené v uvedenom ustanovení neuplatní na čiastočné rozdelenie v prípade, ak je dotknutá prevádzajúca spoločnosť jednoosobovou obchodnou spoločnosťou, teda v prípade, ak zakladateľ prevádzajúcej spoločnosti v dôsledku čiastočného rozdelenia naďalej vlastní svoj nezmenený 100 %-ný podiel v uvedenej spoločnosti alebo ak sa upísané základné imanie prevádzajúcej obchodnej spoločnosti vôbec nezmení, sú v súlade s uvedeným ustanovením smernice?

Uvádzané právne predpisy Únie

Smernica Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, preveze aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi: odôvodnenie 2, článok 1 písm. a), článok 2 písm. c), článok 8 ods. 2 a 5

Uvádzané vnútroštátne právne predpisy

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zákon č. LXXXI z roku 1996 o dani z príjmov právnických osôb a dani z dividend, ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“): § 1 ods. 5, § 4 bod 23/a, § 7 ods. 1 písm. gy) bod 1, § 8 ods. 1 písm. m) bod mb), § 31 ods. 1 písm. a)

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zákon č. C z roku 2000 o účtovníctve, ďalej len „zákon o účtovníctve“): § 85 ods. 1 písm. d)

Zhrnutie skutkového stavu a konania vo veci samej

- 1 Žalobkyňa bola vlastníkom 100 %-ného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným GE Hungary Kft. (ďalej len „GE Hungary“), ktorá zasa bola vlastníkom 100 %-ného podielu v spoločnosti s ručením obmedzeným GE Aviation Hungary Kft. (ďalej len „GE Aviation“). Tieto tri spoločnosti podpísali v roku 2017 dohodu o takzvanom „čiasťočnéom rozdelení spojenom so zlúčením“.
- 2 V oblasti tejto transformácie došlo k rozdeleniu dvoch odvetví činnosti spoločnosti GE Hungary, ktoré boli zlúčené v spoločnosti GE Aviation. Rozdelenie uvedených odvetví činnosti sa zaúčtovalo v spoločnosti GE Hungary prostredníctvom zníženia rezervného fondu bez toho, aby sa zmenilo upísané základné imanie tejto spoločnosti.
- 3 Žalobkyňa zároveň nadobudla priamy 99,6 %-ný podiel v spoločnosti GE Aviation. Na tento účel sa upísané základné imanie tejto spoločnosti zvýšilo na úkor rezervného fondu. Okrem toho sa znížila hodnota podielu spoločnosti GE Hungary v spoločnosti GE Aviation, čo sa tiež zaúčtovalo prostredníctvom zníženia rezervného fondu.
- 4 Žalobkyňa si ponechala svoj 100 %-ný podiel v spoločnosti GE Hungary.
- 5 Na základe daňovej kontroly uskutočnenej v roku 2019 žalobkyňa požiadala o zníženie svojho základu dane z príjmov právnických osôb o 83 331 000 000 HUF v dôsledku spomenutého čiastočného rozdelenia odvetví činnosti spoločnosti GE Hungary. Prvostupňový daňový orgán zamietol túto žiadosť, pričom uviedol, že suma požadovaného zníženia základu dane nezodpovedala zníženiu podielu, teda že transformácia nespôsobilá nijakú zmenu podielu žalobkyne v spoločnosti GE Hungary ani upísaného základného imania tejto spoločnosti.
- 6 Žalovaný v postavení druhostupňového daňového orgánu potvrdil toto rozhodnutie, pričom vzhľadom na uvedené dôvody sa domnieval, že sa neuplatní § 7 ods. 1 písm. gy) bod 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Okrem toho uviedol, že žalobkyňa sa nemôže odvolávať na smernicu, keďže smernica sa podľa jej článku 1 ods. 1 má uplatniť len na rozdeľovanie, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov. Žalovaný dospel k záveru, že vzhľadom na uvedené dôvody nie je opodstatnené znížiť základ dane z príjmov právnických osôb žalobkyne za rok 2017 podľa uvádzaného právneho základu.
- 7 Žalobkyňa podala na vnútroštátnom súde žalobu vo veci správneho súdnictva proti rozhodnutiu žalovaného.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 8 Žalobkyňa tvrdí, že sporná operácia predstavuje čiastočné rozdelenie v zmysle článku 2 písm. c) smernice. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora sa smernica

má uplatniť a platí vo všetkých prípadoch, v ktorých sa vnútroštátne právo pri riešení výlučne vnútroštátnej situácie prispôbilo riešeniam upraveným právom Únie. V súvislosti so spornou operáciou mal žalovaný vziať do úvahy výklad zákona o účtovníctve v spojení so zákonom o dani z príjmov právnických osôb založený na smernici, podľa ktorého z takejto transformácie nevyplynie spoločnosti nijaká povinnosť zaplatiť daň z príjmov právnických osôb.

- 9 Podľa žalobkyne boli totiž ustanovenia smernice týkajúce sa neuplatnenia prebraté prostredníctvom § 7 ods. 1 písm. gy) zákona o dani z príjmov právnických osôb pre prípad zníženia podielu, pričom sa vychádzalo z pojmu uvedeného v § 85 ods. 1 písm. d) zákona o účtovníctve. Z pojmu čiastočné rozdelenie vymedzeného v článku 2 písm. d) smernice však nevyplýva, že prevádzajúca spoločnosť musí znížiť svoje upísané základné imanie. V praxi tomu tiež nevyhnutne nedochádza a tiež je možné vyložiť vnútroštátne ustanovenia spôsobom, ktorý je v súlade s právnou úpravou Únie.
- 10 Žalobkyňa uvádza, že smernica neposkytuje členským štátom nijakú mieru voľnej úvahy pri jej preberaní, a preto tieto štáty nemôžu podriaďiť daňovú neutralitu stanovenú v prospech spoločníkov nadobudnutej spoločnosti žiadnej inej podmienke. Výhody poskytované smernicou možno odoprieť len v prípade, ak je hlavným cieľom predmetnej operácie daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní, čo žalovaný netvrdil a čo nie je v prejednávanej veci sporné.
- 11 Žalobkyňa sa tiež odvoláva na základnú zásadu prednosti hospodárskej reality: skutočnosť, že žalovaný vyžaduje zníženie upísaného základného imania na získanie výhod stanovených v smernici, predstavuje formálnu požiadavku, ktorá vôbec nevyplýva zo smernice a ktorú tiež nemožno vyvodiť zo zákona o účtovníctve ani zo zákona o dani z príjmov právnických osôb. Hodnota obchodných podielov totiž nezávisí výlučne od upísaného základného imania, ale ovplyvňujú ju ďalšie zložky základného imania.
- 12 Žalovaný tvrdí, že uplatnenie smernice je povinné len v prípade, ak sa operácia uskutoční medzi spoločnosťami usadenými v dvoch alebo viacerých členských štátoch, zatiaľ čo v prejednávanej veci sa operácia uskutočnila medzi obchodnými spoločnosťami, ktoré pôsobia v jednom členskom štáte.
- 13 Okrem toho sa žalovaný domnieva, že zníženie základu dane by bolo možné len v prípade, ak by sa znížilo upísané základné imanie spoločnosti GE Hungary, teda ak by sa operácia nezaúčtovala len na úkor rezervného fondu. Zastáva názor, že judikatúra Súdneho dvora citovaná žalobkyňou sa neuplatní, keďže skutkové okolnosti uvedenej veci sa odlišujú od skutkových okolností prejednávaného prípadu. Z uvedenej judikatúry navyše nevyplýva, že § 7 ods. 1 písm. gy) bod 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb je v rozpore so smernicou.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 14 Vnútroštátny súd musí rozhodnúť o tom, či je v prípade transformácie (čiastočného rozdelenia) patriacej do pôsobnosti článku 2 písm. c) smernice výklad § 7 ods. 1 písm. gy) bodu 1 zákona o dani z príjmov právnických osôb, podľa ktorého je podmienka na zníženie základu dane z príjmov právnických osôb spočívajúca v „znížení podielu“ splnená len vtedy, keď sa zmení upísané základné imanie, pričom nepostačuje zmeniť výšku rezervného fondu, zlučiteľný s článkom 8 ods. 2 a 5 smernice.
- 15 Smernica bola prebratá do zákona o dani z príjmov právnických osôb prostredníctvom § 31 ods. 1 písm. a) tohto zákona. Podľa názoru vnútroštátneho súdu tento vnútroštátny predpis stanovuje ustanovenia, ktoré sú zhodné s ustanoveniami smernice, tak pre cezhraničné transformácie, ako aj pre výlučne vnútroštátne transformácie. Zásady rovnakého zaobchádzania a daňovej neutrality vyžadujú, aby sa uvedená vnútroštátna právna úprava vykladala v súlade so smernicou. V tejto súvislosti vnútroštátny súd poukazuje na rozsudky Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) a Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Vnútroštátny súd sa domnieva, že článok 2 písm. c) smernice nepredstavuje v tomto smere *acte clair* ani *acte éclairé*.