

Zadeva C-318/22

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

12. maj 2022

Predložitveno sodišče:

Fővárosi Törvényszék (županijsko sodišče v Budimpešti,
Madžarska)

Datum predložitvene odločbe:

27. april 2022

Tožeča stranka:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Tožena stranka:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna
davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska)

Predmet postopka v glavni stvari

Tožba v upravnem sporu zoper odločbo Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (nacionalna davčna in carinska uprava, direktorat za pritožbe, Madžarska; v nadaljevanju: tožena stranka), s katero je bila potrjena odločba prvostopenjskega davčnega organa o zavrnitvi znižanja davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga je zahtevala družba z omejeno odgovornostjo GE Infrastructure Hungary Holding Kft. (v nadaljevanju: tožeča stranka) v zvezi z dohodki, vknjiženimi zaradi preoblikovanja družbe.

Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe

Predmet: Razlaga nacionalne zakonodaje, ki ima za povsem notranje položaje enake določbe kot direktiva Unije, ki ureja čezmejne položaje. Uporaba člena 8(2) Direktive 2009/133 v primeru preoblikovanja enoosebne družbe in, odvisno od primera, vezanost uporabe te določbe na določene pogoje.

Pravna podlaga: člen 267 PDEU

Vprašanja za predhodno odločanje

- (a) Ali je treba Direktivo Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega sedeža SE ali SCE med državami članicami (v nadaljevanju: Direktiva) razlagati tako, da je v skladu z njenima uvodno izjavo 2 in členom 1(a) nacionalna zakonodaja (ali določba) oziroma razlaga in uporaba te zakonodaje (ali določbe) v praksi, v skladu s katero se Direktiva ne nanaša na preoblikovanja, do katerih pride v državi, temveč samo na mednarodna in čezmejna preoblikovanja, glede na to, da so se določbe Direktive prenesle z a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zakon št. LXXXI iz leta 1996 o davku od dohodkov pravnih oseb in davku na dividende; v nadaljevanju: davek od dohodkov pravnih oseb) tako, da je nacionalni zakonodajalec, čeprav pravo Skupnosti ne ureja neposredno navedenega vprašanja, v členu 31(1)(a) navedenega zakona določil, da se je namen tega zakona uskladiti z akti prava Unije, med njimi tudi Direktivo?
- (b) Ali je treba člen 8(2) Direktive razlagati tako, da je v skladu s to določbo nacionalna zakonodaja (ali določba) oziroma razlaga in uporaba te zakonodaje (ali določbe) v praksi, na podlagi katere mora družbenik prenosne družbe pri delni delitvi družb rezidentk v isti državi članici zmanjšati nominalno vrednost svojega deleža v prenosni družbi (vpisani kapital prenosne družbe) z namenom, da bi v svojih poslovnih knjigah zmanjšal vrednost svojega deleža v prenosni družbi, saj davčna uprava zahteva to zmanjšanje knjigovodske vrednosti kot pogoj za davčno obravnavo iz člena 8(2) Direktive, tudi v primeru, v katerem delna delitev pomeni izgube za družbenika prenosne družbe?
- (c) Ali je treba člen 8(2) Direktive razlagati tako, da je v skladu s to določbo nacionalna zakonodaja (ali določba) oziroma razlaga in uporaba te zakonodaje (ali določbe) v praksi, v skladu s katero se davčna obravnavo za namene davka od dohodkov pravnih oseb iz te določbe ne uporablja za delno delitev, če je zadevna prenosna družba enoosebna gospodarska družba, torej da po delni delitvi ustanovitelj prenosne družbe ostane 100-odstotni lastnik navedene družbe oziroma da se vpisani kapital prenosne gospodarske družbe ne spremeni?

Navedene določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2009/133/ES z dne 19. oktobra 2009 o skupnem sistemu obdavčitve za združitve, delitve, delne delitve, prenose sredstev in zamenjave kapitalskih deležev družb iz različnih držav članic ter za prenos statutarnega

sedeža SE ali SCE med državami članicami: uvodna izjava 2, člen 1(a); člen 2(c); člen 8(2) in (5).

Navedene določbe nacionalnega prava

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (zakon št. LXXXI iz leta 1996 o davku od dohodkov pravnih oseb in davku na dividende; v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb): člen 1(5); člen 4, točka 23/a; člen 7(1)(gy), točka 1; člen 8(1)(m)(mb); člen 31(1)(a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (zakon C iz leta 2000 o računovodstvu, v nadaljevanju: zakon o računovodstvu): člen 85(1)(d).

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka v glavni stvari

- 1 Tožeča stranka je imela 100-odstotni delež v družbi z omejeno odgovornostjo GE Hungary Kft (v nadaljevanju: GE Hungary), ki pa je imela 100-odstotni delež v družbi z omejeno odgovornostjo GE Aviation Hungary Kft. (v nadaljevanju: GE Aviation). Te tri družbe so leta 2017 podpisale sporazum za „delno delitev z združitvijo s prevzemom“.
- 2 V okviru tega preoblikovanja sta bili oddeljeni dve področji poslovanja družbe GE Hungary, ki ju je prevzela družba GE Aviation. Oddelitev teh področij poslovanja je bila v družbi GE Hungary knjižena z zmanjšanjem rezerv, ne da bi se spremenil vpisani kapital te družbe.
- 3 Hkrati je tožeča stranka v družbi GE Aviation pridobila neposredni delež v višini 99,6 %. V ta namen se je vpisani kapital zadnjenavedene družbe povečal v breme rezerv. Poleg tega se je vrednost deleža družbe GE Hungary v družbi GE Aviation zmanjšala, kar je bilo tudi knjiženo kot zmanjšanje rezerv.
- 4 Tožeča stranka je ohranila svoj 100-odstotni delež v družbi GE Hungary.
- 5 Tožeča stranka je po davčnem inšpekcijskem nadzoru, opravljenem leta 2019, predlagala znižanje davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb za 83.331.000.000 HUF zaradi navedene delne oddelitve področij poslovanja družbe GE Hungary. Prvostopenjski davčni organ je predlog zavrnil, pri čemer je navedel, da se znesek zahtevanega zmanjšanja davčne osnove ni skladal z zmanjšanjem deleža, to pomeni, da preoblikovanje ni povzročilo nobene spremembe niti v deležu tožeče stranke v družbi GE Hungary niti v vpisanem kapitalu te družbe.
- 6 Tožena stranka kot drugostopenjski organ je to odločbo potrdila, saj je menila, da se glede na zgoraj navedene razloge člen 7(1)(gy), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ne uporablja. Po drugi strani je poudarila, da se tožeča stranka ne more sklicevati na Direktivo, saj naj bi se ta v skladu z njenim

členom 1, prvi odstavek, uporabljala le za delitve, pri katerih so udeležene družbe iz dveh ali več držav članic. Tožena stranka je iz tega sklepala, da glede na navedeno pravno podlago in glede na zgoraj navedene razloge ni treba zmanjšati davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb tožeče stranke za davčno leto 2017.

- 7 Tožeča stranka je zoper odločbo tožene stranke pri predložitvenem sodišču vložila tožbo v upravnem sporu.

Bistvene trditve strank v postopku v glavni stvari

- 8 *Tožeča stranka* trdi, da je sporna operacija delna delitev v smislu člena 2(c) Direktive. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je Direktivo treba uporabiti in velja v vseh primerih, v katerih so v nacionalnem pravu za povsem notranje položaje sprejete rešitve, ki jih določa pravo Unije. Glede sporne operacije bi morala tožena stranka upoštevati skupno razlago zakona o računovodstvu in zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pri čemer ta razlaga temelji na Direktivi in v skladu s katero naj tako preoblikovanje za družbo ne bi ustvarjalo nobene obveznosti plačila davka od dohodkov pravnih oseb.
- 9 Po mnenju tožeče stranke so bile namreč določbe Direktive v zvezi s tem, da ne obstaja davčna obveznost, prenesene s členom 7(1)(gy) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb za primer zmanjšanja deleža, ki se opira na pojem iz člena 85(1)(d) zakona o računovodstvu. Vendar iz pojma delne delitve, opredeljenega v členu 2(d) Direktive, ne izhaja, da mora prenosna družba zmanjšati svoj vpisani kapital. Niti v praksi ni nujno tako; prav tako je mogoče nacionalne določbe razlagati tako, da bi bila razlaga v skladu z zakonodajo Unije.
- 10 Tožeča stranka navaja, da Direktiva državam članicam ne daje nobene diskrecijske pravice pri prenosu Direktive, tako da za davčno nevtralnost, ki je določena v korist družbenikov prevzete družbe, ne morejo določiti nobenega drugega pogoja. Ugodnosti, ki jih daje Direktiva, se ne priznajo le, če ima operacija za glavni cilj davčno utajo ali izogibanje plačilu davka, česar pa tožena stranka ni trdila niti ni predmet spora v tej zadevi.
- 11 Tožeča stranka se sklicuje tudi na temeljno načelo prednosti ekonomske stvarnosti: dejstvo, da tožena stranka zahteva zmanjšanje vpisanega kapitala za pridobitev ugodnosti, določenih z Direktivo, je formalni pogoj, ki nikakor ne izhaja iz Direktive in ne izhaja niti iz zakona o računovodstvu niti iz zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. Vrednost deležev družbe namreč ni odvisna izključno od vpisanega kapitala, ampak nanjo vplivajo drugi elementi kapitala.
- 12 *Tožena stranka* zatrjuje, da je uporaba Direktive obvezna le, če se operacija izvede med družbami s sedežem v dveh ali več državah članicah, medtem ko je bila v obravnavani zadevi operacija izvedena med gospodarskimi družbami, ki poslujejo v eni sami državi članici.

- 13 Po drugi strani tožena stranka meni, da bi bilo davčno osnovo mogoče zmanjšati le, če bi bil vpisani kapital družbe GE Hungary zmanjšan, torej če operacija ne bi bila knjižena samo v breme rezerv. Sodna praksa Sodišča, ki jo navaja tožeča stranka, se po njenem mnenju ne uporabi, saj naj bi se dejansko stanje v navedeni zadevi razlikovalo od dejanskega stanja v obravnavani zadevi. Poleg tega iz te sodne prakse ne izhaja, da bi bil člen 7(1)(gy), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v nasprotju z Direktivo.

Kratka obrazložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 14 Predložitveno sodišče mora odločiti o vprašanju, ali je v primeru preoblikovanja (delne delitve) iz člena 2(c) Direktive razlaga člena 7(1)(gy), točka 1, zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, v skladu s katero je pogoj zmanjšanja davčne osnove davka od dohodkov pravnih oseb, ki zajema „zmanjšanje deleža“, izpolnjen le, če se spremeni vpisani kapital, sprememba rezerv pa ne zadostuje, v skladu s členom 8(2) in (5) Direktive.
- 15 Direktiva je bila v zakon o davku od dohodkov pravnih oseb prenesena s členom 31(1)(a) tega zakona. Predložitveno sodišče meni, da so v nacionalnem predpisu določbe, ki so enake določbam Direktive, tako za čezmejna preoblikovanja kot za povsem notranja preoblikovanja. Načeli enakega obravnavanja in davčne nevtralnosti zahtevata, da se ta nacionalna zakonodaja razlaga v skladu z Direktivo. V zvezi s tem se predložitveno sodišče sklicuje na sodbe Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) in Dzodzi (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Predložitveno sodišče meni, da člen 2(c) Direktive v zvezi s tem ni niti *acte claire* niti *acte éclairé*.