

Vec C-433/21

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

Dátum podania:

16. júl 2021

Vnútroštátny súd:

Corte suprema di cassazione

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

8. júl 2021

Navrhovateľka:

Agenzia delle entrate

Odporkyňa a navrhovateľka v rámci vzájomného návrhu:

Contship Italia SpA

Predmet konania vo veci samej

Kasačný opravný prostriedok podaný na Corte suprema di cassazione (Najvyšší kasačný súd, Taliansko) proti rozsudku Commissione tributaria regionale della Liguria (Finančný súd regiónu Liguria, Taliansko) týkajúci sa uplatniteľnosti právnej úpravy schránkových spoločností stanovenej v článku 30 zákona č. 724/1994, v znení účinnom počas príslušného zdaňovacieho obdobia (rok 2005).

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Zlučiteľnosť talianskej právnej úpravy schránkových spoločností v znení uplatniteľnom na príslušné zdaňovacie obdobie s článkami 18 a 49 ZFEÚ.

Prejudiciálna otázka

Bránia články 18 (bývalý článok 12 ZES) a 49 (bývalý článok 43 ZES) ZFEÚ vnútroštátnej právnej úprave, ktorá, ako článok 30 ods. 1 bod 5 zákona č. 724 z 23. decembra 1994 v znení uplatniteľnom *ratione temporis* pred prijatím zmien zavedených zákonom č. 296 z 27. decembra 2006, z daňového režimu neaktívnych spoločností zameraného proti obchádzaniu daňových povinností - založeného na stanovení minimálnych štandardov výnosov a príjmov súvisiacich s hodnotou určitého podnikového majetku, ktorého nedosiahnutie je charakteristickým znakom toho, že spoločnosť je neaktívna a vedie k určeniu zdaniteľného príjmu na základe domnienky, - vylučuje iba spoločnosti a subjekty, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje na talianskych regulovaných trhoch, a nie taktiež spoločnosti a subjekty, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje na zahraničných regulovaných trhoch, ako aj spoločnosti, ktoré ovládajú alebo sú ovládané, a to aj nepriamo, týmito kótovanými spoločnosťami a subjektmi?

Uvedené predpisy práva Únie

Články 18 a 49 ZFEÚ a príslušná judikatúra Súdneho dvora.

Článok 18 ZFEÚ zakotvuje zásadu zákazu diskriminácie, ktorá v daňovej oblasti zahŕňa povinnosť členských štátov dodržiavať „národné zaobchádzanie“ vo vzťahu k osobám, ktoré využívajú základné slobody zaručené Zmluvou (rozsudok Súdneho dvora z 12. decembra 2002, De Groot, C-385/00, EU:C:2002:750, bod 94). Pravidlá rovnosti zaobchádzania zakazujú nielen zjavnú diskrimináciu na základe sídla spoločnosti, ale aj skrytú diskrimináciu založenú na iných kritériách (rozsudky Súdneho dvora z 5. februára 2014, Hervis Sport, C-385/12, EU:C:2014:47, bod 30; zo 14. februára 1995, Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31– bod 26).

Článok 49 ZFEÚ zakotvuje zásadu slobody usadiť sa. Ustanovenia ZFEÚ týkajúce sa slobody usadiť sa zakazujú členskému štátu pôvodu, aby bránil alebo sťažil usadenie sa jeho štátneho príslušníka alebo spoločnosti založenej podľa jeho práva (rozsudky Súdneho dvora zo 16. apríla 2015, Komisia/Nemecko, C-591/13, EU:C:2015:230; bod 56; z 26. mája 2011, Komisia/Dánsko, C-261/11, EU:C:2013:480, body 26 a 27). Osoby, ktoré využívajú slobodu usadiť sa, môžu vykonávať činnosti uvedené v článku 43 ZFEÚ v celom rozsahu v inom štáte, ako je ich štát pôvodu (hlavné miesto podnikateľskej činnosti), alebo vykonávať svoju činnosť v štáte pôvodu, v ktorom si ponechali svoju hlavnú sídlo alebo v hostiteľskom štáte prostredníctvom stálej prevádzkarne (vedľajšie miesto podnikateľskej činnosti): pozri rozsudok Súdneho dvora z 27. septembra 1988, Daily Mail, vec C-81/87, EU:C:1988:456, bod 16 a 17). Slobodu usadiť sa (vedľajšie miesto podnikateľskej činnosti) možno vykonávať aj na základe účasti v spoločnostiach (rozsudky zo 6. októbra 2015, Finanzamt Linz, C-66/14, EU:C:2015:661, bod 26; z 12. júna 2014, SCA Group Holding BV, C-39/13, C-41/13, EU:C:2014:1758, body 20 a 45, z 25. februára 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, bod 17), ako aj prostredníctvom dcérskej spoločnosti, organizačnej zložky alebo obchodného zastúpenia (z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, EU:C:2006:278, body 41 a 42).

Uvedené vnútroštátne predpisy

Legge del 22 dicembre 1994 n. 724 - Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, (Zákon č. 724 z 22. decembra 1994 o opatreniach na racionalizáciu verejných financií), stanovuje právnu úpravu proti obchádzaniu daňových povinností týkajúcu sa neaktívnych spoločností. Najmä:

Článok 30 ods. 1 tohto zákona vo svojom znení uplatniteľnom na predmetnú vec stanovuje: „akciové spoločnosti, komanditné akciové spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzeným, verejné obchodné spoločnosti, komanditné spoločnosti ako aj neusadené spoločnosti a subjekty akéhokoľvek druhu so stálou prevádzkarňou na vnútroštátnom území, sa považujú, pokiaľ nie je preukázaný opak, za neaktívne, ak je celková výška príjmov, zvýšenia zásob a príjmov s výnimkou mimoriadnych príjmov vyplývajúcich z účtu ziskov a strát, ak sa vyžaduje, nižšia ako [určité prahové hodnoty].“

Vnútroštátny súd uvádza, že uvedený článok 30 upravuje „schránkové spoločnosti“, tiež označované ako „neaktívne spoločnosti“: ide o spoločnosti, ktoré v skutočnosti nevykonávajú podnikateľskú činnosť, keďže boli založené s cieľom obchádzať daňové povinnosti. Ustanovenie upravuje „test o aktivite“ na účely identifikácie schránkových spoločností, ktorý je založený na určitých parametroch minimálneho príjmu: ak spoločnosť nedosiahne minimálnu hranicu uvedených parametrov, považuje sa za „neaktívnu“, preto sa predpokladá, že jeho zdaniteľný príjem zodpovedá sume vypočítanej induktívne, teda na základe domnienky bez ohľadu na jej účtovné záznamy. „Test o aktivite“ je založený na

zistení, že spoločnosti vykonávajúce skutočnú podnikateľskú činnosť systematicky dosiahnu minimálnu hranicu príjmov. Článok 30 ods. 1 okrem toho umožňuje daňovníkovi predložiť dôkaz, že spoločnosť nemá za cieľ obchádzanie zákona.

Toto ustanovenie odráža trend talianskeho právneho poriadku obmedziť využívanie podnikových štruktúr na výkon skutočných podnikateľských činností.

Ten istý odsek 1 článku 30 však stanovuje, že niektoré kategórie daňovníkov sú vylúčené z vyššie opísanej právnej úpravy.

Konkrétne článok 1 v znení uplatniteľnom na predmetné zdaňovacie obdobie (rok 2005, pred nadobudnutím účinnosti zákona č. 296/2006), stanovil vylúčenie viacerých kategórií daňovníkov vrátane „spoločností a subjektov, s ktorých cennými papiermi sa obchoduje na talianskom regulovanom trhu“.

Článok 30 ods. 1 v platnom znení podľa zmien zavedených článkom 1 ods. 109 písm. d) zákona č. 296 z 27. decembra 2006 o ustanoveniach týkajúcich sa tvorby ročného a viacročného štátneho rozpočtu (zákon o rozpočte na rok 2007), rozšíril vyššie uvedenú kategóriu kótovaných spoločností aj na „spoločnosti a subjekty, ktoré ovládajú spoločnosti a subjekty, ktorých cennými papiermi sa obchoduje na talianskom regulovanom trhu a zahraničnom regulovanom trhu, taktiež na samotné kótované spoločnosti a subjekty ako aj na spoločnosti, ktoré ovládajú, a to aj nepriamo“.

Vnútroštátny súd vysvetľuje, že v oboch zneniach článku 30 ods. 1 je vylúčenie kótovaných spoločností (výlučne na talianskych regulovaných trhoch alebo na talianskom regulovanom trhu a zahraničnom regulovanom trhu) z režimu schránkových spoločností odôvodnené skutočnosťou, že tieto spoločnosti podliehajú kontrole verejnoprávných subjektov určených na ochranu investorov a zaručenie efektivity trhu.

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 V zdaňovacom období 2005 bola spoločnosť Borgo Supermercati s.r.l., ktorá je dcérskou spoločnosťou spoločnosti kótovanej na nemeckej burze, jediným vlastníkom celého základného imania spoločnosti Mika s.r.l.. Agenzia delle Entrate (talianska daňová správa) vydala voči spoločnosti Borgo Supermercati s.r.l. akt (daňový výmer), ktorým stanovila minimálny zdaniteľný príjem tejto spoločnosti na účely zaplatenia IRES (daň z príjmov právnických osôb) vo väčšom rozsahu ako Borgo Supermercati s.r.l. priznala.
- 2 Spoločnosť Borgo Supermercati s.r.l. podala žalobu na Commissione tributaria provinciale di Genova (Finančný súd provincie Janov, Taliansko, prvostupňový súd v daňových veciach) proti aktu prijatému Agenzia delle entrate (Daňová správa, Taliansko). Žaloba sa v celom rozsahu zamietla.

- 3 Borgo Supermercati s.r.l. podala proti prvostupňovému rozsudku odvolanie na Commissione tributaria regionale della Liguria (Finančný súd regiónu Liguria, druhostupňový súd v daňových veciach). Odvolaniu, ktoré podala Borgo Supermercati s.r.l. bolo čiastočne vyhovené. Podľa druhostupňového rozsudku sa na dotknuté zdaňovacie obdobie vzťahovalo znenie článku 30 v znení platnom pred prijatím zmien zavedených zákonom č. 296/2006, ktorého znenie vylučovalo z právnej úpravy schránkových spoločností len spoločnosti kótované na talianskych trhoch. Druhostupňový súd sa však domnieval, že vzhľadom na zásadu primeranosti, musí byť z uplatnenia právnej úpravy schránkových spoločností vylúčená aj Borgo Supermercati s.r.l., ako spoločnosť, v ktorej má podiel spoločnosť kótovaná na nemeckej burze. Na základe zásady primeranosti bola výška zdaniteľného príjmu žalujúcej spoločnosti znížená v porovnaní s príjmom stanoveným v daňovom výmere: uplatnením kritéria „participation exemption“ (režim oslobodenia na 95 %), stanoveného v článku 89 dekrétu prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986 bol percentuálny podiel dividend vyplývajúcich z obchodných podielov, ktoré vlastnila Borgo Supermercati s.r.l. vylúčený zo zdaniteľného príjmu tejto spoločnosti.
- 4 Agenzia delle entrate (daňová správa) napadla rozsudok Commissione tributaria regionale della Liguria (Finančný súd regiónu Liguria). Contship Italia s.p.a., ktorá medzitým nadobudla spoločnosť Borgo Supermercati s.r.l., predložila vyjadrenie k návrhu a vzájomný návrh.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 5 Agenzia delle entrate, hlavná navrhovateľka spochybňuje iba zníženie výšky zdaniteľného príjmu Borgo Supermercati s.r.l..
- 6 Vnútroštátny súd však považuje za nutné prednostne preskúmať dôvody uvedené vo vzájomnom návrhu spoločnosti Contship Italia s.p.a., keďže pred preskúmaním hlavného návrhu je potrebné rozhodnúť o otázke uplatniteľnosti právnej úpravy schránkových spoločností na situáciu spoločnosti Borgo Supermercati s.r.l..
- 7 Na podporu svojho vyjadrenia k návrhu Contship Italia s.p.a. uvádza osem dôvodov, z ktorých len prvé štyri priamo súvisia s prejudiciálnou otázkou.
- 8 Prvý dôvod je založený na porušení článku 30 zákona č. 724/1994, ktorého znenie vyplývajúce zo zmien zavedených zákonom č. 296/2006 sa má uplatňovať v rámci „kontinuity“ so skorším znením toho istého článku. Podľa názoru odporkyne (a navrhovateľky v rámci vzájomného návrhu) sa malo vylúčenie z právnej úpravy schránkových spoločností uplatniť na spoločnosti kótované na regulovaných trhoch Európskej únie ešte pred zavedením zmien článku 30 zákonom č. 296/2006, pretože v opačnom prípade dochádza k diskriminácii slobody usadiť sa, hospodárskej slobody a slobody podnikania v rámci samotnej Únie.
- 9 Druhý dôvod je taktiež založený na porušení článku 30 zákona č. 724/1994. Contship Italia s.p.a. namietá to, že v napadnutom rozsudku došlo k induktívnemu

prepočítaniu zdaniteľného príjmu v rozpore s vlastným odôvodnením rozsudku, podľa ktorého zdaniteľný príjem Borgo Supermercati s.r.l. podlieha režimu „participation exemption“.

- 10 Pokiaľ ide o tieto prvé dva dôvody vyjadrenia k návrhu, odporkyňa poukazuje na potrebu „výkladu v súlade s celou právnou úpravou“ článku 30, podľa ktorého spoločnosti kótované na nemeckej burze, ako je spoločnosť, ktorá v roku 2005 vykonávala 100 %-nú kontrolu nad spoločnosťou Borgo Supermercati s.r.l., treba tiež považovať za spoločnosti kótované na talianskom finančnom trhu podľa článku 30 v znení platnom pred prijatím zmien zavedených zákonom č. 296/2006. V tejto súvislosti Contship Italia s.p.a. tvrdí, že zákon č. 296/2006 pri rozšírení kategórie vylúčených subjektov aj na „spoločnosti a subjekty, ktoré ovládajú spoločnosti a subjekty, ktorých cennými papiermi sa obchoduje na talianskom regulovanom trhu a zahraničnom regulovanom trhu, taktiež na samotné kótované spoločnosti a subjekty, ako aj na spoločnosti, ktoré ovládajú, a to aj nepriamo“, jednoducho prebral zásadu, ktorá už bola prítomná v práve Európskej únie. Ak by sa článok 30 v znení uplatňovanom pred prijatím zmien zavedených zákonom č. 296/2006 vykladal inak, boli by porušené zásady práva Únie, pretože by došlo k diskriminácii na základe štátnej príslušnosti materskej spoločnosti a porušeniu slobody usadiť sa a hospodárskej činnosti. Vzhľadom na tieto úvahy sa odporkyňa (a navrhovateľka v rámci vzájomného odvolania) subsidiárne domáha postúpenia otázky Súdnemu dvoru Európskej únie.
- 11 Tretí dôvod je založený na porušení článku 30 zákona č. 724/1994 v spojení s článkami 85 a 87 dekrétu prezidenta republiky č. 917 z 22. decembra 1986 (Schválenie konsolidovaného znenia predpisov o daniach z príjmov). Dôvodom je najmä otázka, či sa „čisté holdingové spoločnosti“, teda spoločnosti, ktoré rovnako ako Borgo Supermercati s.r.l. nevykonávajú hospodárske činnosti v oblasti výroby alebo obchodu, ale sú výlučne určené na koordináciu a riadenie dcérskych spoločností týchto holdingových spoločností, riadia právnou úpravou proti obchádzaniu daňové povinnosti podľa článku 30.
- 12 Štvrtý dôvod sa týka článku 30 ods. 1, ktorý umožňuje daňovníkovi predložiť dôkaz o tom, že spoločnosť nemá za cieľ obchádzanie daňových povinností. V tejto súvislosti odporkyňa (a navrhovateľka v rámci vzájomného odvolania) uvádza, že nedošlo k preskúmaniu rozhodujúcej skutočnosti na účely rozhodovania, keďže nebol zohľadnený dôkaz o opaku, ktorý predložila, týkajúci sa výnimočnej objektívnej situácie, ktorá zabránila dosiahnutiu príjmov, čím sa vylúčila uplatniteľnosť režimu schránkových spoločností.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 13 Vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti článku 30 ods. 1 v znení uplatniteľnom na dotknuté zdaňovacie obdobie (konkrétne v znení pred zmenami zavedenými zákonom č. 296/2006) so zákazom diskriminácie zakotveným v článku 18 ZFEÚ a zásadou slobody usadiť sa stanovenou v článku 49 ZFEÚ.

Uvedené pochybnosti nemožno vyvrátiť eurokonformným výkladom vnútroštátnej normy, a to z troch dôvodov. Po prvé dotknuté ustanovenie obsahuje striktnú formuláciu, ktorá výslovne vylučuje spoločnosti kótované na talianskom trhu z režimu schránkových spoločností, takže podmienky stanovené judikatúrou Súdneho dvora na účely konformného výkladu nie sú splnené (rozsudky Súdneho dvora z 9. marca 1978, Simmenthal, C-106/77, EU:C:1978:49; z 19. júna 1990, Factortame, C-213/89, EU:C: 1990:257).

- 14 Po druhej konformný výklad nie je možný, keďže nevzniká jednoznačné riešenie problému zlučiteľnosti článku 30 ods. 1 v jeho znení uplatniteľnom na dotknuté zdaňovacie obdobie s článkami 18 a 49 ZFEÚ, a preto podmienky stanovené judikatúrou Súdneho dvora na podanie návrhu na začatie prejudiciálneho konania sú splnené (rozsudky Súdneho dvora zo 6. októbra 1982, Cilfit, C-283/81, EU:C:1982:335, bod 16; zo 16. júla 1992, Meilicke, C-83/91, EU:C: 1992:332, body 23 až 25; z 27. marca 1980, Denkavit, C-61/79, EU:C: 1980:100, body 15 a 16; z 12. februára 2008, Kempter, C-2/06, EU:C:2008:78, bod 42; z 21. júla 2011, Kelly, C-104/10, EU:C:2011:506, body 60 až 64).
- 15 Po tretie iba článok 30 v znení zmien podľa zákona č. 296/2006 zahŕňa medzi spoločnosti vylúčené z režimu schránkových spoločností aj materské spoločnosti kótovaných spoločností a dcérske spoločnosti samotných kótovaných spoločností. Aj v tomto prípade striktná formulácia predchádzajúceho znenia článku 30, ktorá výslovne vylučuje z režimu schránkových spoločností iba spoločnosti kótované na talianskych trhoch, bráni tomu, aby vnútroštátny súd uplatnil toto vylúčenie na materské spoločnosti kótovaných spoločností alebo na dcérske spoločnosti samotných kótovaných spoločností, keďže podľa talianskeho práva si spoločnosti zachovávajú svoju nezávislú právnu subjektivitu, aj keď sú prepojené vzťahom ovládania.
- 16 Podľa vnútroštátneho súdu sa zdá, že článok 30 v znení platnom pred prijatím zmien zavedených zákonom č. 296/2006 nie je zlučiteľný so slobodou usadiť sa, pretože medzi subjektmi vylúčenými z režimu schránkových spoločností nie sú zahrnuté spoločnosti kótované na regulovaných trhoch iných ako talianske trhy, ani materské spoločnosti kótovaných spoločnostiach a ani dcérske spoločnosti kótovaných spoločností. Toto ustanovenie by mohlo odradiť spoločnosti, na ktoré sa nevzťahuje uvedené znenie článku 30 od výkonu slobody usadiť sa v Taliansku prostredníctvom ovládania spoločností, ktoré sú rezidentmi v Taliansku. Zásada slobody usadiť sa zakazuje, aby domovský členský štát vytváral, sťažil alebo každopádne obmedzoval usadenie sa niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou (rozsudky Súdneho dvora zo 16. júla 1998, Imperial Chemical Industries plc (ICI), C-264/96, EU:C: 1998:370, body 20 a 21; z 15. mája 1997, Futura, C-250/95, EU:C:1997:239, bod 19; z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd, bod 42).

- 17 Vnútroštátny súd tiež zdôrazňuje priamy účinok článku 49 ZFEÚ, ktorý uznáva a zaručuje slobodu usadiť sa, rozsudok Súdneho dvora z 21. júna 1974, Reyners, C-2/74, bod 15/17).

PRACOVNÝ DOKUMENT