

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 19. decembra 2012 (*)

„Dane – Smernica 90/434/EHS – Spoločný systém zdaťovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov – Články 2, 4 a 9 – Prevod aktív – Zdanenie zisku dosiahnutého prevádzajúcou spoločnosťou pri prevode aktív – Odklad zdanenia – Podmienka stanovujúca povinnosť vykázať v účtovnej uzávierke prevádzajúcej spoločnosti rezervu na účely odkladu zdanenia zodpovedajúcu hodnote dosiahnutého zisku“

Vo veci C-207/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Commissione tributaria regionale di Milano (Taliansko) zo 7. apríla 2011 a doručený Súdnemu dvoru 2. mája 2011, ktorý súvisí s konaním:

3D I Srl

proti

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia M. Ilešič (spravodajca), E. Levits, J.-J. Kasel a M. Safjan,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: A. Impellizzeri, referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 10. mája 2012,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- 3D I Srl, v zastúpení: A. Fantozzi, R. Esposito a G. Mameli, avvocati,
- talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Európska komisia, v zastúpení: P. Rossi a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 10. júla 2012,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 2 a 4 a článku 8 ods. 1 a 2 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaťovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských

štátov (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou 3D I Srl (ďalej len „3D I“), predtým 3D FIN Srl, na jednej strane a Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona (ďalej len „Agenzia delle Entrate“) na druhej strane vo veci, v ktorej Agenzia delle Entrate odmietla vrátenie náhradnej dane („imposta sostitutiva“) zaplatenej uvedenou spoločnosťou v nadväznosti na operáciu spočívajúcu v prevode jednej z jej oblastí činnosti v rámci Spoločenstva.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Prvé až šieste odôvodnenie smernice 90/434 stanovujú:

„keďže zlúčenia[m], prevod[om] majetku a výmen[am] akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín... by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín [členských štátov – *neoficiálny preklad*]; keďže je preto nevyhnutné zaviesť vo vzťahu k takýmto operáciám daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska konkurencie, aby sa podniky mohli prispôbiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni;

keďže daňové ustanovenia takéto operácie znevýhodňujú v porovnaní s pravidlami vzťahujúcimi sa na podniky v tej istej členskej krajine [v tom istom členskom štáte – *neoficiálny preklad*]; keďže je nevyhnutné tieto znevýhodnenia odstrániť;

keďže tento cieľ sa nedá dosiahnuť rozšírením systémov platných v súvislosti v členských krajinách [v členských štátoch – *neoficiálny preklad*] na úrovni spoločnostiev, pretože rozdiely medzi týmito systémami vyvolávajú skreslenie; keďže uspokojivé riešenie môže v tomto ohľade priniesť iba spoločný daňový systém;

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

keďže vo vzťahu k zlúčeniam, rozdeleniu alebo prevodu majetku takéto operácie väčšinou vedú buď k transformácii prevádzajúcej spoločnosti na materský podnik preberajúci majetok, alebo k pripojeniu majetku k materskej organizácii preberajúcej spoločnosti;

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 štátom prevádzajúcej spoločnosti k dátumu ich predaja.“

4 Článok 2 tejto smernice, ktorý je súčasťou hlavy I zakotvujúcej „Všeobecné ustanovenia“, stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

...

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

d) „výmena akcií“ znamená operáciu, pomocou ktorej jedna spoločnosť nadobúda vlastníctvo kapitálu druhej spoločnosti takým spôsobom, že získa väčšinu hlasovacích práv v tejto spoločnosti, alebo ak už má takúto väčšinu, nadobudne ďalší kapitál tejto spoločnosti pomocou vydania cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prvej spoločnosti akcionárom druhej spoločnosti výmenou za ich cenné papiere, prípadne za platbu v hotovosti, nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty, alebo pri absencii nominálnej hodnoty za útovnú nominálnu hodnotu cenných papierov vydaných na výmenu;

e) „prevádzajúca spoločnosť“ znamená spoločnosť prevádzajúcu svoje aktíva a pasíva alebo ktorá prevádza všetky, alebo jedno, či viac odvetví [oblastí – *neoficiálny preklad*] svojej činnosti;

f) „preberajúca spoločnosť“ znamená spoločnosť, ktorá prijíma aktíva a pasíva alebo všetky alebo jedno či viac odvetví [oblastí – *neoficiálny preklad*] prevádzajúcej spoločnosti;

...“

5 Hlava II smernice 90/434 obsahuje v článkoch 4 až 8 „Pravidlá uplatniteľné na zlúčenie, rozdelenie a výmeny akcií“. Článok 4 tejto smernice stanovuje:

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

Nasledujúcim výrazom sa priraďuje význam:

– hodnota pre daňové účely: hodnota, na základe ktorej sa vypočíta prírastok alebo úbytok zisku alebo kapitálových ziskov prevádzajúcej spoločnosti s cieľom dane z príjmu, ak by takéto aktíva alebo pasíva boli predané v dobe zlúčenia alebo rozdelenia, avšak nezávisle od toho [hodnota na daňové účely: hodnota, na základe ktorej sa vypočíta zisk alebo strata na účely uplatnenia dane z príjmu, ziskov alebo kapitálových ziskov prevádzajúcej spoločnosti, ak sa tieto aktíva alebo pasíva predali v čase zlúčenia alebo rozdelenia, ale nezávisle od takejto operácie – *neoficiálny preklad*],

– prevedené aktíva alebo pasíva: tie aktíva a pasíva prevádzajúcej spoločnosti, ktoré v dôsledku zlúčenia alebo rozdelenia sú efektívne spojené s trvalým sídlom preberajúcej spoločnosti v členskom štáte prevádzajúcej spoločnosti a majú účasť na tvorbe zisku alebo strát, ktoré sa berú do úvahy na 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 [členské štáty uplatnia odsek 1 pod podmienkou, že preberajúca spoločnosť vypočíta nové odpisy a zisky alebo straty súvisiace s aktívami a pasívami prevedenými za rovnakých podmienok, ktoré by platili pre prevádzajúcu spoločnosť alebo prevádzajúce spoločnosti, ak by nedošlo k zlúčeniu alebo rozdeleniu – *neoficiálny preklad*].

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 požítané na odlišnom základe ako je stanové v odseku 2, odsek 1 sa neuplatní na aktíva a pasíva,

na ktoré sa uplatňuje táto možnosť.“

6 § 8 ods. 1 a 2 uvedenej smernice stanovuje:

„1. Pri zlúžení, rozdelení alebo výmene akcií, pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál preberajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál nadobudnutej spoločnosti, samo osebe nemá viesť k zdaneniu príjmu, zisku alebo kapitálového zisku tohto akcionára.

2. Ľinské štáty uplatnia odsek 1 pod podmienkou, že akcionári nebudú pripisovať získaným cenným papierom väčšiu hodnotu pre daňové účely, než mali vymenené cenné papiere bezprostredne pred zlúžením, rozdelením alebo výmenou.

Uplatnenie odseku 1 nebráni Ľinským štátom zdaneniu ziskov pochádzajúcich z nasledujúcich prevodov prebratých cenných papierov rovnakým spôsobom, ako zisk vznikajúci z prevodu cenných papierov existujúcich pred nadobudnutím.

V tomto odseku pojem ‚hodnota pre daňové účely‘ znamená hodnotu, na základe ktorej sa vypočítava každý zisk alebo strata s cieľom dane z príjmu, zisku alebo kapitálových ziskov akcionára spoločnosti.“

7 Hlava III smernice 90/434 upravuje „Pravidlá uplatniteľné na prevody aktív“. Podľa § 9 tejto smernice, ktorý je jediným §-om tejto hlavy, sa §-y 4 až 6 uvedenej smernice uplatňujú na tieto prevody.

Talianska právna úprava

8 V Taliansku bola smernica 90/434 prebratá legislatívnym dekrétom č. 544 z 30. decembra 1992 o opatreniach na vykonanie smerníc Spoločenstva týkajúcich sa daňového režimu pri zlúženích, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií (GURI č. 9 z 13. januára 1993, s. 8, ďalej len „legislatívny dekrét č. 544/1992“).

9 § 1 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 stanovoval:

„Ustanovenia tohto dekrétu sa uplatňujú na:

...

c) prevody jednej alebo viacerých činností týkajúcich sa jednej oblasti činnosti z jedného na druhý hospodársky subjekt uvedený v písmene a) [konkrétne akciové spoločnosti, komanditné spoločnosti, spoločnosti s ručením obmedzením alebo družstvá, štátne a súkromné podniky, ktorých výlučným alebo hlavným cieľom je výkon obchodných činností so sídlom na štátnom území, a každý podobný hospodársky subjekt so sídlom na území Ľinského štátu Európskej únie] so sídlom v rôznych štátoch Spoločenstva pod podmienkou, že jeden z nich má sídlo na území štátu.“

10 § 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 stanovoval:

„Prevody uvedené v písmene c) nepredstavujú dosiahnutie kapitálového zisku alebo kapitálovej straty, pričom posledná hodnota prevedenej činnosti alebo oblastí činnosti určená na účely zdanenia predstavuje hodnotu prijatého podielu na základnom imaní stanovenú na účely zdanenia. Rozdiel medzi hodnotou prijatých aktív a poslednou hodnotou prevedených aktív stanovenou na účely zdanenia daňou z príjmu nie je súčasťou zdaniteľného príjmu podniku alebo

spoložnosti, pokiaľ takýto príjem nevznikol alebo pokiaľ nebol vyplatený spoločníkom. Ak prijaté aktíva vykázané v účtovnej uzávierke sú vyššie, než je účtovná hodnota prevedenej činnosti, rozdiel musí byť vyjadrený v zodpovedajúcej položke a musí byť súčasťou zdaniteľného príjmu v prípade vyplatenia...”

11 Okrem toho v čase, keď došlo k dotknutému prevodu vo veci samej, bol v účinnosti legislatívny dekrét č. 358 z 8. októbra 1997 o opatreniach v oblasti reorganizácie dane z príjmu uplatniteľnej na operácie spočívajúce v predaji a prevode spoločností, zlúčení, rozdelení a výmene akcií (GURI č. 249 z 24. októbra 1997, s. 4, ďalej len „legislatívny dekrét č. 358/1997“).

12 Článok 1 ods. 1 a 2 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 stanovoval:

„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... môže podliehať dani so sadzbou vo výške 19 %...

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

13 Článok 4 ods. 1 a 2 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 stanovoval:

„1. Kapitálový zisk z prevodu činností prevádzkovaných počas najmenej troch rokov hospodárskymi subjektmi uvedenými v článku 87 ods. 1 písm. a) a b) úplného znenia zákona o daniach z príjmov... nepredstavujú dosiahnutie kapitálového zisku alebo kapitálovej straty. Prevádzajúca spoločnosť však musí prijať ako hodnotu získaných podielov poslednú hodnotu uznanú daňovým systémom za prevedenú činnosť a preberajúca spoločnosť preberie prevádzajúcu spoločnosť v rámci položky týkajúcej sa aktív a pasív z uvedenej činnosti; v tejto súvislosti uvedená spoločnosť uvedie v zodpovedajúcej zhrnujúcej tabuľke, ktorú musí priložiť k daňovému priznaniu, údaje uvedené v súvahe a hodnoty uznané daňovým systémom.

2. Namiesto uplatnenia ustanovení stanovených v odseku 1 si môžu osoby uvedené v tomto odseku zvoliť uplatnenie úplného znenia zákona o daniach z príjmov... a článku 1 tohto legislatívneho dekrétu. Túto možnosť je možné uplatniť aj v prípade prevodov uvedených v článku 1 [legislatívneho dekrétu č. 544].“

14 Počnúc 1. januárom 2004 boli legislatívne dekréty č. 544/1992 a 358/1997 v súvislosti s reformou vnútroštátneho daňového systému nahradené. V rámci tejto reformy sa systém daňovej neutrality operácií spočívajúcich v cezhraničných prevodoch aktív stal rovnocenným so systémom operácií spočívajúcich vo vnútroštátnych prevodoch a upustilo sa od podmienky stanovujúcej prevádzku podniku minimálne počas troch rokov uvedenej v článku 4 ods. 1 legislatívneho dekrétu č. 358/1997. V dôsledku toho bola zrušená možnosť zvoliť si uplatnenie náhradnej dane so sadzbou vo výške 19 %.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

15 Spoločnosť 3D I je kapitálovou spoločnosťou so sídlom v Cremone (Taliansko). Dňa 12. októbra 2000 previedla jednu oblasť svojej činnosti vykonávanú tiež v Taliansku na spoločnosť so sídlom v Luxemburskom veľkovoľvodstve. Po tejto operácii bola prevedená činnosť zmenená na stálu prevádzku tejto luxemburskej spoločnosti so sídlom v Taliansku. Spoločnosť 3D I boli vyplatené podiely vo forme akcií tejto luxemburskej spoločnosti. Tieto podiely boli vykázané v účtovnej uzávierke spoločnosti 3D I vo vyššej hodnote, než je hodnota prevedenej činnosti na daňové účely.

16 Dňa 9. mája 2001 sa spoločnosť 3D I rozhodla využiť možnosť stanovenú v článku 1 ods. 1 a článku 4 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 358/1997 zaplatiť za túto operáciu náhradnú daň so sadzbou vo výške 19 %, pričom sa tak vzdala systému daňovej neutrality stanoveného v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992. Spoločnosť 3D I tak zaplatila sumu vo výške 5 732 298 000 talianskych lír, teda 2 960 484,85 eura, čo zodpovedá zákonnej výške náhradnej dane. Po zaplatení tejto dane boli vyplatené kapitálové zisky v nadväznosti na uskutočnenie prevodu, ktoré boli vypočítané v rámci účtovníctva, pričom na daňové účely bol zohľadnený aj rozdiel medzi hodnotou na daňové účely prevedenej oblasti činnosti a hodnotou priradenou podielom vyplateným za prevod (vyrovnanie účtovných hodnôt týchto podielov s daňovými hodnotami).

17 Spoločnosť 3D I po tom, ako sa oboznámila najmä s rozsudkom z 21. novembra 2002, X a Y (C-436/00, Zb. s. I-10829), požiadala 8. januára 2004 daňový úrad o vrátenie zaplatenej náhradnej dane. Tvrdila, že článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 je nezlučiteľný so smernicou 90/434 v tom zmysle, že neutralitu prevodu podmienil podmienkami, ktoré táto smernica neupravuje. Najmä existencia podmienky, podľa ktorej rozdiel medzi hodnotou musí byť zmrazený v nerozdeliteľnej rezerve, by viedlo v praxi dotknuté podniky k tomu, že si zvolia náhradnú daň, keďže tretia možnosť stanovená vnútroštátnym systémom, a to zaplatenie bežnej dane so sadzbou vo výške 33 % z rozdielu hodnoty, je ešte nevýhodnejšia ako dve ďalšie voľby. Spoločnosť 3D I uviedla, že sa nesprávne domnievala, že podmienky uvedené v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 boli zákonné a že pre tento omyl si zvolila náhradnú daň a nie systém daňovej neutrality.

18 Keďže Agenzia delle Entrate túto žiadosť o vrátenie dane implicitne zamietla, spoločnosť 3D I 13. apríla 2004 podala žalobu na Commissione tributaria Provinciale di Cremona. Rozhodnutím z 11. októbra 2006 bola táto žaloba zamietnutá najmä z dôvodu, že spoločnosť 3D I si sama zvolila systém náhradnej dane a získala výhodu z daňového uznania rozdielu hodnoty s priaznivou sadzbou dane v porovnaní so sadzbou, ktorá by sa v jej prípade uplatnila v prípade dosiahnutia kapitálového zisku.

19 Dňa 5. marca 2007 spoločnosť 3D I podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie na Commissione tributaria regionale di Milano. Tento súd sa domnieva, že článok 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu č. 544/1992 v rozsahu, v akom stanovuje povinnosť vykázať v účtovnej uzávierke prevádzajúcej spoločnosti rezervu v prípade odkladu zdanenia po uskutočnení prevodu v rámci Spoločenstva, lebo inak bude jej kapitálový zisk, ktorý by z tohto prevodu vznikol, zdanený, je v rozpore so smernicou 90/434 a judikatúrou Súdneho dvora, ktorá zakazuje opatrenia obmedzujúce voľný pohyb kapitálu a slobodu usadiť sa. Aby sa totiž vyhllo takejto nezlučiteľnosti s právom Únie, členské štáty by mali odložiť zdanenie takýchto kapitálových ziskov do okamihu, keď budú tieto zisky skutočne dosiahnuté, bez toho, aby sa tento odklad podmienil podmienkami, ktoré neprimerane obmedzujú uvedené základné slobody.

20 Za týchto podmienok vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Je taká právna úprava členského štátu, akou je právna úprava Talianska stanovená v článku 2 ods. 2 legislatívneho dekrétu [č. 544/1992], 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 primeranú rezervu zodpovedajúcu kapitálovému zisku z prevodu, ako je tomu v prípade, o aký ide v tomto konaní, v rozpore s článkami 2 a 4 a článkom 8 ods. 1 a 2 smernice [90/434]?“

O prejudiciálnej otázke

21 Vnútroštátny súd sa svojou prejudiciálnou otázkou v podstate pýta, či sa majú články 2 a 4 a článok 8 ods. 1 a 2 smernice 90/434 vykladať v tom zmysle, že v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, bránia tomu, že prevod aktív alebo výmena akcií majú v prípade prevádzajúcej spoločnosti za následok zdanenie kapitálového zisku vyplývajúceho z tohto prevodu, okrem prípadu, že prevádzajúca spoločnosť vykáže vo svojej účtovnej uzávierke primeranú rezervu vo výške kapitálového zisku dosiahnutého v rámci uvedeného prevodu.

22 Je však nepopierateľné, že prípad vo veci samej sa týka výlučne prevodu aktív v zmysle článku 2 písm. c) tejto smernice a nie výmeny akcií v zmysle uvedeného článku 2 písm. d). Za týchto podmienok je potrebné túto otázku zúžiť na prípad prevodu aktív.

23 Okrem toho, pokiaľ ide o tento konkrétny prípad, treba konštatovať, že z článku 9 smernice 90/434 vyplýva, že jej článok 8 nepatrí medzi ustanovenia, ktoré sa uplatňujú na prevod aktív. Článok 8 stanovuje, že pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál preberajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál nadobudnutej spoločnosti, nemá pri zlužení, rozdelení alebo výmene akcií samo osebe viesť k zdaneniu príjmu, zisku alebo kapitálového zisku tohto akcionára. Neuplatňuje sa teda tento článok na prevod aktív možno vysvetliť skutočnosťou, že v prípade takýchto prevodov sa cenné papiere v rámci základného imania preberajúcej spoločnosti nepridejú akcionárom prevádzajúcej spoločnosti, ale sa pridajú tejto samotnej spoločnosti.

24 Položenú otázku treba preto analyzovať so zreteľom na články 2, 4 a 9 smernice 90/434.

25 Pokiaľ ide najmä o článok 4 ods. 1 tejto smernice, tento článok v spojení s článkom 9 uvedenej smernice stanovuje, že prevod aktív nevedie k nijakému zdaneniu kapitálových ziskov, ktoré predstavujú rozdiel medzi skutočnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely. Toto ustanovenie spresňuje, že hodnotou na daňové účely je hodnota, na základe ktorej sa vypočíta zisk alebo strata na účely uplatnenia dane z príjmu, ziskov alebo kapitálových ziskov prevádzajúcej spoločnosti, ak sa tieto aktíva alebo pasíva predali v rámci prevodu, ale nezávisle od tohto prevodu. Pod prevodnými aktívami a pasívami treba v rámci prevodu aktív rozumieť oblasti činnosti prevádzajúcej spoločnosti, ktoré sa po uskutočnení prevodu skutočne stanú súčasťou stálej prevádzky preberajúcej spoločnosti nachádzajúcej sa v členskom štáte prevádzajúcej spoločnosti alebo sa stanú touto prevádzkou a ktoré ovplyvňujú hospodárske výsledky zohľadnené na účely zdanenia.

26 Touto zásadou daňovej neutrality vo vzťahu k preberajúcej a nadobúdajúcej spoločnosti si smernica 90/434, ako to vyplýva z jej prvého a štvrtého odôvodnenia, kladie za cieľ zabezpečiť, aby prevody aktív, o ktoré majú záujem spoločnosti rôznych členských štátov, neboli obmedzené obmedzeniami, nevýhodami alebo osobitnými narušeniami vyplývajúcimi z daňových právnych predpisov členských štátov, a to s cieľom umožniť podnikom prispôbiť sa požiadavkám spoločného trhu, zvyšovať ich výrobu a posilniť ich konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 45; z 11. decembra 2008, A.T., C-285/07, Zb. s. I-9329, bod 21, a z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, Zb. s. I-4303, bod 38).

27 Táto zásada daňovej neutrality však nie je nepodmienená. Podľa článku 4 ods. 2 smernice 90/434 v spojení s článkom 9 tejto smernice totiž členské štáty podmienia uplatnenie odseku 1 uvedeného článku 4 podmienkou spočívajúcou v tom, že preberajúca spoločnosť vypočíta všetky nové odpisy a zisky alebo straty súvisiace s aktívami a pasívami prevedenými za rovnakých podmienok, aké by platili pre prevádzajúcu spoločnosť, ak by nedošlo k prevodu aktív. Článok 4

ods. 3 uvedenej smernice spresňuje, že ak podľa právnej úpravy členského štátu prevádzajúcej spoločnosti môže preberajúca spoločnosť vypočítať tieto odpisy a zisky na základe iných podmienok, než sú podmienky stanovené v odseku 2 tohto článku 4, odsek 1 tohto článku sa neuplatní na aktíva a pasíva, v prípade ktorých preberajúca spoločnosť využila túto možnosť.

28 Ako uviedla Európska komisia, cieľom tejto povinnosti, na základe ktorej má preberajúca spoločnosť, ak chce využiť daňovú neutralitu, zachovávať kontinuitu hodnôt aktív a pasív prevedených na účely výpočtu nových odpisov a ziskov alebo strát v súvislosti s uvedenými aktívami a pasívami, je predchádzať tomu, aby táto neutralita neviedla ku konečnému oslobodeniu od daňovej povinnosti, ktoré však smernica 90/434 nestanovuje. Zo štvrtého a šiesteho odôvodnenia tejto smernice totiž vyplýva, že táto smernica stanovuje len systém odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedených aktív, ktorý chráni finančné záujmy štátu prevádzajúcej spoločnosti zdanením týchto kapitálových ziskov v prípade, keď boli skutočne dosiahnuté, pričom sa snaží vynútiť tomu, aby prevod činnosti ako taký mal za následok zdanenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, Zb. s. I-5795, bod 32; A.T., už citovaný, bod 28, a Modehuis A. Zwijenburg, už citovaný, bod 39).

29 Hoci smernica 90/434 takto definuje podmienky, ktorým podlieha odklad zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedenej činnosti v prípade preberajúcej spoločnosti, nestanovuje podmienky, ktorým podlieha možnosť prevádzajúcej spoločnosti uplatniť odklad zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z cenných papierov predstavujúcich základné imanie preberajúcej spoločnosti, získaných za prevod, a najmä neupravuje otázku, akú hodnotu má prevádzajúca spoločnosť priradiť uvedeným cenným papierom.

30 Na rozdiel od toho, čo sa zrejme domnieva spoločnosť 3D I, z toho nevyplýva, že smernica 90/434 zakazuje členským štátom stanoviť takéto podmienky, ale že im ponecháva, ako uviedol generálny advokát v bodoch 42 a 49 svojich návrhov, širokú mieru voľnej úvahy, ktorá im umožní podmieniť alebo nepodmieniť daňovú neutralitu, ktorú môže využiť prevádzajúca spoločnosť, podmienkami spočívajúcimi v ohodnotení cenných papierov získaných z výmeny, akými sú kontinuita daňových hodnôt, pokiaľ tieto podmienky nemajú za následok, že samotným odovzdaním týchto cenných papierov pri prevode aktív dôjde k zdaneniu kapitálového zisku, ktorý z nich vyplýva.

31 Ako uviedol generálny advokát v bode 43 svojich návrhov, toto konštatovanie potvrdzuje genéza smernice 90/434, ako aj skutočnosť, že pri svojom poslednom návrhu smernice Rady, ktorou sa mení smernica 90/434, zo 17. októbra 2003 [KOM(2003) 613 v konečnom znení], tak Komisia aj pri svojom pôvodnom návrhu smernice Rady o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch aktív a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES C 39, 1969, s. 1) navrhla zaviesť ustanovenie týkajúce sa hodnoty, ktorá sa má priradiť cenným papierom získaným pri prevode činnosti. Týmto ustanovením, podľa ktorého by uvedeným cenným papierom mala byť daná skutočná hodnota, ktorú mala prevedená činnosť bezprostredne pred prevodom, sa Komisia snažila vyhnúť dvojitému zdaneniu, ku ktorému môže dôjsť v prípade dosiahnutia kapitálového zisku za predpokladu, že preberajúca spoločnosť by ohodnotila prevedenú činnosť v súlade s podmienkou stanovenou v článku 4 ods. 2 smernice 90/434 a prevádzajúca spoločnosť by cenným papierom priradila hodnotu, ktorú mala prevedená činnosť bezprostredne pred prevodom. Normotvorca Únie však nepostupoval podľa tohto návrhu.

32 Pokiaľ ide o situáciu vo veci samej, z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, pričom to uvádza aj talianska vláda a Komisia, že vnútroštátna právna úprava umožňovala spoločnosti 3D I priradiť cenným papierom získaným pri výmene v rámci prevodu hodnotu, ktorú mala prevedená činnosť pred uskutočnením operácie, a využiť tak odklad zdanenia kapitálového zisku

vyplývajúceho z týchto cenných papierov pod podmienkou, ktorá je za sú?asného stavu práva Únie, ako sa konštatovalo v predchádzajúcich bodoch tohto rozsudku, zlu?ite?ná s týmto právom.

33 Za týchto podmienok nemožno skuto?nos?, že vnútroštátna právna úprava ponúka prevádzajúcej spoločnosti dodato?nú možnosť priradiť uvedeným cenným papierom vyššiu hodnotu, najmä vyššiu od hodnoty kapitálového zisku dosiahnutého pri prevode, pričom však túto možnosť podmie?uje podmienkou, že táto spoločnosť vykáže vo svojej ú?tovnej uzávierke primeranú rezervu vo výške takto zisteného kapitálového zisku, považova? za nezlu?ite?nú so smernicou 90/434.

34 Talianska vláda a Komisia okrem toho uviedli, že dotknutá podmienka vo veci samej len zoh?ad?uje ú?tovné zásady, ktoré nevyhnutne vyplývajú z vývoja podielov, a že zdanenie uvedenej rezervy v prípade rozde?ovania zisku akcionárom prevádzajúcej spoločnosti je potrebné v rámci vnútroštátneho da?ového systému platného v ?ase skutkového stavu vo veci samej, pretože tento systém, ktorý spolu s rozde?ovaním akcií poskytuje akcionárom da?ovú výhodu, by bezprostredne poškodil taliansku pokladnicu verejných financií a viedol by k neoprávnenému zvýhodneniu uvedených akcionárov a nepriamo prevádzajúcej spoločnosti.

35 Vzh?adom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpoveda? tak, že ?lánky 2, 4 a 9 smernice 90/434 sa majú vyklada? v tom zmysle, že v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, nebránia tomu, ak prevod aktív má v prípade prevádzajúcej spoločnosti za následok zdanenie kapitálového zisku vyplývajúceho z tohto prevodu, okrem prípadu, že prevádzajúca spoločnosť vykáže vo svojej ú?tovnej uzávierke primeranú rezervu vo výške kapitálového zisku dosiahnutého v rámci uvedeného prevodu.

O trovách

36 Vzh?adom na to, že konanie pred Súdnyim dvorom má vo vz?ahu k ú?astníkom konania vo veci samej inciden?ný charakter a bolo za?até 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 ú?astníkov konania, nemôžu byť nahradené.

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

?lánky 2, 4 a 9 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zda?ovania pri zlú?eniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych ?lenských štátov sa majú vyklada? v tom zmysle, že v situácii, o akú ide v konaní vo veci samej, nebránia tomu, ak prevod aktív má v prípade prevádzajúcej spoločnosti za následok zdanenie kapitálového zisku vyplývajúceho z tohto prevodu, okrem prípadu, že prevádzajúca spoločnosť vykáže vo svojej ú?tovnej uzávierke primeranú rezervu vo výške kapitálového zisku dosiahnutého v rámci uvedeného prevodu.

Podpisy

* Jazyk konania: talian?ina.