ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 30. marca 2006 *

Vo veci C-46/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte Suprema di Cassazione (Taliansko) zo 6. novembra 2003 a doručený Súdnemu dvoru 6. februára 2004, ktorý súvisí s konaním:

Aro Tubi Trafilerie SpA

proti

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia K. Schiemann, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues a E. Levits,

* Jazyk konania: taliančina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: R. Grass,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Aro Tubi Trafilerie SpA, v zastúpení: G. Bianco, avvocato,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Bellis, avvocato dello Stato,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal a M. Velardo, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 26. mája 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa v podstate týka výkladu článkov 4, 7 a 10 smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby

a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 73/80/EHS z 9. apríla 1973 o určení spoločných sadzieb dane z vkladu [*neoficiálny preklad*] (Ú. v. ES L 103, s. 15) a smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122, ďalej len „smernica 69/335").

2 Tento návrh bol podaný v rámci konania medzi spoločnosťou Aro Tubi Trafilerie SpA (ďalej len „Aro Tubi", v postavení „nadobúdajúcej spoločnosti") a Ministero dell'Economia et delle Finanze týkajúceho sa registračnej dane vyrubenej pri príležitosti dvojitej fúzie, ktorou Aro Tubi nadobudol dve spoločnosti, a to na jednej strane svoju dcérsku spoločnosť Aro Tubi Estrusi e Profilati SpA (ďalej len „Aro Tubi Estrusi", v postavení „nadobúdanej spoločnosti") a na druhej strane svoju materskú spoločnosť, Fratelli Gaggini SpA (ďalej len „Fratelli Gaggini", v postavení „nadobúdanej spoločnosti").

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Tak ako vyplýva z jej prvého a druhého odôvodnenia, cieľom smernice 69/335 je podpora voľného pohybu kapitálu, základnej slobody, ktorá je považovaná za zásadnú pri vytváraní vnútorného trhu. Z tohto dôvodu sa zameriava na odstraňovanie daňových prekážok v oblasti tvorby a zvyšovania základného imania, ktorými sú najmä vklady do obchodných spoločností.

4 Na tento účel články 1 až 9 smernice 69/335 určujú vyrubovanie zosúladenej dane z vkladov do obchodných spoločností (ďalej len „daň z vkladu").

5 Článok 4 smernice 69/335 stanovuje zoznam transakcií, ktoré členské štáty môžu alebo musia, podľa prípadu, zdaniť daňou z vkladu (ďalej len „vklady do obchodných spoločností").

6 Takto článok 4 ods. 1 písm. c) tejto smernice určuje, že členské štáty môžu zdaniť daňou z vkladu „zvýšenie kapitálu kapitálového podniku príspevkom aktív ľubovolného druhu [zvýšenie základného imania kapitálovej obchodnej spoločnosti prostredníctvom vkladu peňažných prostriedkov alebo iných peniazmi oceniteľných hodnôt akéhokoľvek druhu — *neoficiálny preklad*]".

7 V zmysle článku 4 ods. 2 písm. b) tej istej smernice môžu členské štáty zdaniť daňou z vkladu „zvýšenie aktív kapitálového podniku prostredníctvom zabezpečenia služieb [zvýšenie obchodného majetku kapitálovej obchodnej spoločnosti prostredníctvom plnení poskytnutých — *neoficiálny preklad*] spoločníkom, ktoré nespôsobuje zvýšenie základného imania, ale ktoré spôsobuje zmenu práv v podniku [v rámci obchodnej spoločnosti — *neoficiálny preklad*], alebo ktoré môže zvýšiť hodnotu podnikových podielov [obchodných podielov — *neoficiálny preklad*]".

8 Článok 7 smernice 69/335 určuje sadzbu dane z vkladu.

9 Čo sa týka fúzií, článok 7 ods. 1 smernice 69/335 stanovoval vo svojom pôvodnom znení za určitých podmienok znížené sadzby:

„Pokiaľ nevstúpia do účinnosti ustanovenia prijaté Radou v súlade s odsekom 2:

...

b) táto sadzba bude redukovaná o 50 % alebo viac, ak jeden alebo viac kapitálových podnikov [jedna alebo viac kapitálových obchodných spoločností — *neoficiálny* preklad] nepresunie [presunie — *neoficiálny preklad*] všetky svoje aktíva a pasíva, alebo jednu alebo viac častí ich podniku [spoločnosti] na jeden alebo viac kapitálových podnikov [kapitálových spoločností], ktoré sú v procese formovania alebo, ktoré už existujú.

Toto zníženie sa prevádza iba vtedy, ak:

— je protihodnotou vkladu výlučne presunom podielov [protihodnotou vkladov je výlučne získanie obchodných podielov — *neoficiálny preklad*],...

— spoločnosti, ktoré sa zúčastňujú operácie, majú svoje skutočné ústredné vedenie alebo svoje štatutárne sídla na území niektorého členského štátu,

...“.

10 Takto určené sadzby boli zmenené pri dvoch príležitostiach.

11 Najprv článok 2 smernice 73/80 uvádzal, že „redukované sadzby uvedené v článku 7 ods. 1 písm. b)... smernice [69/335] sa od 1. januára 1976 stanovujú na 0 % až 0,50 %“.

12 Následne článok 1 ods. 2 smernice 85/303 účinný od 1. januára 1986 uvádzal, že článok 7 ods. 1 smernice 69/335 sa nahrádza týmto textom:

„Členské štáty oslobodia od dane z vkladu transakcie iné než tie, ktoré sú uvádzané v článku 9, ktoré boli k 1. júlu 1984 oslobodené od dane alebo zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

Oslobodenie od dane bude podliehať podmienkam, ktoré boli aplikované pri tom dátume, kvôli umožneniu vyňatia alebo, čo tiež môže byť, kvôli zavedeniu poplatkov pri sadzbe 0,50 % alebo menej.

...“

13 Článok 7 ods. 1 smernice 69/335 teda teraz po týchto zmenách stanovuje oslobodenie od dane z vkladu, pokiaľ sú splnené tri podmienky, a to i) presun celého majetku kapitálovej spoločnosti alebo jednej alebo viacerých jej častí na jednu alebo viac kapitálových spoločností, ktoré sú v procese formovania alebo ktoré už existujú; ii) protihodnotou vkladov je výlučne získanie obchodných podielov a iii) spoločnosti, ktoré sa zúčastňujú transakcie, majú svoje skutočné ústredné vedenie alebo svoje štatutárne sídla na území niektorého členského štátu. Pre takéto fúzie bola sadzba dane z vkladu teda v priebehu rokov zmenená na nulu.

14 Okrem toho článok 10 smernice 69/335, chápaný vo svetle jej posledného odôvodnenia, stanovuje zrušenie daní s rovnakými charakteristikami ako dane z vkladov (ďalej len „dane podobné dani z vkladu“).

Vnútroštátna právna úprava

15 Podľa článku 1 dekrétu prezidenta Talianskej republiky č. 131/1986 z 26. apríla 1986 (riadna príloha GURI č. 99 z 30. apríla 1986), v jeho znení uplatniteľnom v čase vzniku okolností rozhodných vo veci samej, „registračná daň sa uplatní... na úkony podliehajúce povinnému zápisu a na úkony dobrovoľne podané na zápis“.

16 V zmysle článku 2 písm. a) dekrétu č. 131/1986 podliehajú zápisu podľa nasledovných článkov úkony uvedené v pripojenom sadzobníku, pokiaľ boli vyhotovené písomne na štátnom území.

17 V tejto súvislosti článok 4 prvý pododsek písm. b) prvej časti uvedeného sadzobníka stanovuje, že fúzie medzi spoločnosťami podliehajú pomernej registračnej dani vo výške 1 %.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

18 Aro Tubi je akciovou spoločnosťou podľa talianskeho práva, ktorej všetky akcie boli v držbe inej akciovej spoločnosti podľa talianskeho práva Fratelli Gaggini. Aro Tubi zase mala v držbe všetky akcie tretej akciovej spoločnosti podľa talianskeho práva Aro Tubi Estrusi.

19 Úkonom z 19. decembra 1995 spoločnosť Aro Tubi nadobudla prostredníctvom fúzie svoju dcérsku spoločnosť Aro Tubi Estrusi (takzvaná „nepravá" fúzia).

20 Tým istým aktom Aro Tubi okrem toho nadobudol svoju materskú spoločnosť Fratelli Gaggini (takzvaná „reverzná" fúzia). Aro Tubi takto nadobudol majetok spoločnosti Fratelli Gaggini, medzi ktorým figurujú najmä nehnuteľnosti, patenty a ochranné známky. Ako protihodnotu získali akcionári Fratelli Gaggini všetky akcie Aro Tubi.

21 Pri príležitosti týchto dvoch fúzií Aro Tubi musel 2. januára 1996 uhradiť registračnú daň zodpovedajúcu 1 % z majetku oboch nadobúdaných spoločností, Aro Tubi Estrusi a Fratelli Gaggini, teda celkovo 54 761 000 LIT.

22 Žiadosťou z 29. júla 1996 Aro Tubi žiadal od Ufficio Atti Pubblici di Milano vrátenie uhradenej registračnej dane. Keďže jeho žiadosť bola konkludentne daňovými orgánmi zamietnutá, Aro Tubi podal žalobu, ktorou napádal dôvodnosť tohto zdanenia. Tejto žalobe najprv vyhovela Commissione Tributaria Provinciale di Milano, ale následne ju po odvolaní Amministrazione Finanziaria dello Stato zamietla Commissione Tributaria Regionale della Lombardia. Aro Tubi preto podal dovolanie proti rozhodnutiu o odvolaní.

23 Keďže Corte Suprema di Cassazione mal pochybnosti o zlučiteľnosti talianskeho režimu stanovujúceho vyrubenie registračnej dane pri príležitosti tzv. „reverznej" fúzie, teda fúzie, keď sú všetky spoločenské podiely v nadobúdajúcej spoločnosti v držbe nadobúdanej spoločnosti, rozhodol sa prerušiť konanie vedené pred ním a obrátiť sa v tomto bode na Súdny dvor, či smernica 69/335 tomu bráni.

O prejudiciálnej otázke

24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, smernici 69/335 odporuje v prípade tzv. „reverznej" fúzie, teda fúzie, keď sú všetky spoločenské podiely v nadobúdajúcej spoločnosti v držbe nadobúdanej spoločnosti, vyrubenie pomernej registračnej dane vo výške 1 % z hodnoty takejto transakcie.

25 Na tento účel je potrebné na úvod skúmať, či predmetná registračná daň vo veci samej má povahu „dane z vkladu" v zmysle článkov 1 až 9 smernice 69/335 alebo či má byť kvalifikovaná ako „zdanenie podobné dani z vkladu" v zmysle článku 10 predmetnej smernice.

26 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry vyplýva, že kvalifikácia zdanenia, dane, cla alebo poplatku s ohľadom na právo Spoločenstva prislúcha Súdnemu dvoru, v závislosti od objektívnych charakteristík zdanenia, nezávisle od kvalifikácie, ktorá je mu daná vo vnútroštátnom práve (pozri rozsudok z 13. februára 1996, Bautiaa a Société française maritime, C-197/94 a C-252/94, Zb. s. I-505, bod 39).

27 Pokiaľ ide ako v danom prípade o pomernú registračnú daň vo výške 1 % z hodnoty vkladov do spoločnosti, je potrebné sa domnievať, že skutočnosť, ktorá zakladá takúto daň, spočíva v samotnom vklade a nie v nejakej inej transakcii alebo predchádzajúcej formalite, takže takáto daň musí byť, v zásade, na účely smernice 69/335 kvalifikovaná ako „daň z vkladu" a nie ako „zdanenie podobné dani z vkladu" (pozri v tomto zmysle rozsudok Bautiaa a Société française maritime, už citovaný, bod 40).

28 Zdá sa teda, že prípustnosť predmetnej dane v konaní vo veci samej musí byť skúmaná s ohľadom na články 1 až 9 smernice 69/335.

29 Na úvod je potrebné pripomenúť, že transakcie, ktoré členské štáty zdaňujú alebo môžu zdaňovať daňou z vkladu, sú definované v článku 4 smernice 69/335 (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky z 18. marca 1993, Viessmann, C-280/91, Zb. s. I-971, bod 12; Bautiaa a Société française maritime, už citovaný, body 31 a 32, ako aj z 27. októbra 1998, Agas, C-152/97, Zb. s. I-6553, body 19 a 20).

30 Transakcia, ktorej sa týka konanie vo veci samej, predstavuje fúziu nadobudnutím. Takáto fúzia by mohla byť v zásade analyzovaná vo svetle buď článku 4 ods. 1 písm. c) smernice 69/335, alebo jej článku 4 ods. 2 písm. b).

31 Článok 4 ods. 1 písm. c) smernice 69/335 stanovuje vyrubenie dane z vkladu z dôvodu zvýšenia základného imania kapitálovej obchodnej spoločnosti prostredníctvom vkladu peňažných prostriedkov alebo iných peniazmi oceniteľných hodnôt akéhokoľvek druhu.

32 Článok 4 ods. 2 písm. b) tej istej smernice stanovuje, že členské štáty môžu zdaniť daňou z vkladu zvýšenie obchodného majetku kapitálovej obchodnej spoločnosti prostredníctvom plnení poskytnutých spoločníkom, ktoré nespôsobuje zvýšenie základného imania, ale ktoré spôsobuje zmenu práv v rámci obchodnej spoločnosti alebo ktoré môže zvýšiť hodnotu obchodných podielov.

33 Porovnávajúc tieto dve ustanovenia je však potrebné konštatovať, že „zvýšenie základného imania" v zmysle článku 4 ods. 1 písm. c) smernice 69/335 predpokladá buď formálne zvýšenie základného imania prostredníctvom vydania nových obchodných podielov alebo akcií, alebo zvýšenie nominálnej hodnoty existujúcich obchodných podielov alebo akcií (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. júla 1982, Felicitas Rickmers-Linie, 270/81, Zb. s. 2771, bod 15, a z 12. januára 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Zb. s. I-525, bod 33).

34 Naopak, a keďže „obchodný majetok" je definovaný ako súbor peniazmi oceniteľných hodnôt, ktoré spoločníci zhromaždili do jedného celku, spolu s ich prírastkami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 28. marca 1990, Siegen, C-38/88, Zb. s. I-1447, bod 12), „zvýšenie obchodného majetku" v zmysle článku 4 ods. 2 písm. b) smernice 69/335 v zásade zahŕňa každú formu zvýšenia základného imania kapitálovej spoločnosti (rozsudok Senior Engineering Investments, už citovaný, bod 34). Takto Súdny dvor kvalifikoval ako „zvýšenie obchodného majetku" v zmysle tohto ustanovenia napríklad presun ziskov (pozri rozsudok z 13. októbra 1992,

Weber Haus, C-49/91, Zb. s. I-5207, bod 10), bezúročnú pôžičku (pozri najmä rozsudok zo 17. septembra 2002, Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken, C-392/00, Zb. s. I-7397, bod 18), prevzatie strát (pozri rozsudok Siegen, už citovaný, bod 13), neuplatnenie pohľadávky (pozri rozsudok z 5. februára 1991, Deltakabel, C-15/89, Zb. s. I-241, bod 12).

35 V konaní vo veci samej sa nespochybňuje, že predmetná fúzia neviedla k „zvýšeniu základného imania" nadobúdajúcej spoločnosti (Aro Tubi). Táto fúzia teda nemôže spadať pod článok 4 ods. 1 písm. c) smernice 69/335.

36 Spadá však do pôsobnosti článku 4 ods. 2 písm. b) predmetnej smernice.

37 Po prvé, z úkonu fúzie vyplýva, že nadobúdaná spoločnosť (Fratelli Gaggini) na jednej strane nebola príliš zadĺžená a na druhej strane mala v držbe nielen akcie nadobúdajúcej spoločnosti (Aro Tubi), ale tiež iné aktíva, ako najmä nehnuteľnosti, patenty a ochranné známky. Pri tejto fúzii bol tento majetok presunutý do nadobúdajúcej spoločnosti (Aro Tubi). Táto fúzia teda viedla k „zvýšeniu obchodného majetku" poslednej menovanej spoločnosti.

38 Po druhé, s ohľadom na toto zvýšenie obchodného majetku fúzia, ktorá je predmetom konania vo veci samej, „mohla zvýšiť hodnotu obchodných podielov" nadobúdajúcej spoločnosti (Aro Tubi). V dôsledku tejto fúzie jej akcie majú, *de facto,* vyššiu hodnotu.

39 Po tretie, predmetná fúzia sa ukazuje ako „plnenie poskytnuté spoločníkom“ v zmysle článku 4 ods. 2 písm. b) smernice 69/335.

40 Z toho vyplýva, že fúzia, ktorej sa týka konanie vo veci samej, predstavuje vklad do spoločnosti uvádzaný v článku 4 ods. 2 písm. b) smernice 69/335, ktorý môže v zásade podliehať dani z vkladu.

41 Je však potrebné pripomenúť, že článok 7 ods. 1 smernice 69/335 oslobodzuje od dane z vkladu určité transakcie, ktoré boli k 1. júlu 1984 zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

42 Z predchádzajúcich znení tohto ustanovenia (opísaných v bodoch 9 a 11 tohto rozsudku) pritom vyplýva, že k tomuto dátumu, a teda k 1. júlu 1984, boli fúzie zdaňované sadzbou od 0 % do 0,50 %, pokiaľ spĺňali tri podmienky, a to i) presun celého majetku kapitálovej spoločnosti alebo jednej alebo viacerých jej častí na jednu alebo viac kapitálových spoločností, ktoré boli v procese formovania alebo ktoré už existovali; ii) protihodnotou vkladov bolo výlučne získanie obchodných podielov a iii) spoločnosti, ktoré sa zúčastňovali transakcie, mali svoje skutočné ústredné vedenie alebo svoje štatutárne sídla na území niektorého členského štátu.

43 Pokiaľ ide o fúziu, ktorej sa týka konanie vo veci samej, je potrebné konštatovať, že po prvé kapitálová spoločnosť Fratelli Gaggini presunula celý svoj majetok na už existujúcu kapitálovú spoločnosť Aro Tubi.

44 Po druhé, protihodnotou tohto presunu bolo výlučne získanie akcií v nadobúdajúcej spoločnosti (Aro Tubi). Vlastné akcie, ktoré Aro Tubi nadobudlo vďaka majetku Fratelli Gaggini, boli totiž následne prerozdelené medzi spoločníkov [akcionárov] Fratelli Gaggini.

45 Po tretie, obidve zúčastnené spoločnosti, Aro Tubi a Fratelli Gaggini, majú svoje sídlo v Taliansku.

46 Predmetná fúzia v konaní vo veci samej teda spadá pod článok 7 ods. 1 smernice 69/335. Je preto oslobodená od dane z vkladu a nemôže jej podliehať.

47 S ohľadom na vyššie uvedené je potrebné odpovedať na položenú otázku, že za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, smernici 69/335 v prípade tzv. „reverznej" fúzie, teda fúzie, keď všetky spoločenské podiely v nadobúdajúcej spoločnosti sú v držbe nadobúdanej spoločnosti, odporuje vyrubenie pomernej registračnej dane vo výške 1 % z hodnoty takejto transakcie.

O trovách

48 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Za okolností, akými sú okolnosti konania vo veci samej, smernici Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 73/80/EHS z 9. apríla 1973 o určení spoločných sadzieb dane z vkladu a smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, v prípade tzv. „reverznej" fúzie, teda fúzie, keď všetky spoločenské podiely v nadobúdajúcej spoločnosti sú v držbe nadobúdanej spoločnosti, odporuje vyrubenie pomernej registračnej dane vo výške 1 % z hodnoty takejto transakcie.

Podpisy