Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 18. septembra 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Priame dane – Smernica 90/434/EHS – Smernica 2009/133/ES – Článok 8 – Kapitálové zisky v súvislosti s operáciami výmeny cenných papierov – Prevod cenných papierov získaných pri výmene – Kapitálový zisk, na ktorý sa uplatňuje odklad zdanenia – Zdanenie akcionárov – Zdanenie podľa rôznych pravidiel týkajúcich sa základu dane a sadzieb – Zníženia základu dane zohľadňujúce dobu trvania držby cenných papierov“

V spojených veciach C-662/18 a C-672/18,

ktorých predmetom sú dva návrhy na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podané rozhodnutiami Conseil d'État (Francúzsko) z 12. októbra 2018 a doručené Súdnemu dvoru 23. a 29. októbra 2018, ktoré súvisia s konaniami:

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

proti

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory F. Biltgen, sudcovia J. Malenovský a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– AQ a DN, v zastúpení: M. Bornhauser a N. Canetti, avocats,

– francúzska vláda, v zastúpení: A. Alidière, E. de Moustier a D. Colas, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

* Jazyk konania: francúzština.

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa týkajú výkladu článku 8 smernice 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 (Ú. v. EÚ L 310, 2009, s. 34) a článku 8 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov (Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

2 Tieto návrhy boli podané v rámci sporov medzi pánom AQ (C-662/18) a pani DN (C-672/18) na jednej strane a daňovou správou v súvislosti s tým, že táto daňová správa odmietla pri zdaňovaní kapitálových ziskov, na ktoré sa uplatňuje odklad zdanenia na základe článku 8 každej z týchto smerníc a ktoré boli dosiahnuté v súvislosti s prevodom cenných papierov získaných v rámci operácie výmeny cenných papierov, na ne uplatniť celkové zníženie základu dane počítané od dátumu nadobudnutia vymenených cenných papierov.

Právny rámec

Právo Únie

3 Ako sa uvádza v odôvodnení 1 smernice 2009/133, táto smernica kodifikovala smernicu 90/434, ktorá bola opakovane podstatným spôsobom zmenená.

4 Odôvodnenia 2 až 5 a 10 smernice 2009/133 v podstate zodpovedajú odôvodneniam 1 až 4 a 8 smernice 90/434. Navyše článok 8 ods. 1, 4, 6 a 7 prvej z týchto smerníc v podstate zodpovedá článku 8 ods. 1 a 2 druhej z týchto smerníc.

5 V zmysle odôvodnení 2 až 5 a 10 smernice 2009/133:

„(2) Zlúčenia, rozdelenia, čiastočné rozdelenia, prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín môžu byť nevyhnutné v Spoločenstve, aby sa vytvorili podmienky podobné podmienkam vnútorného trhu a aby sa takto zabezpečilo účinné fungovanie takéhoto vnútorného trhu. Takýmto operáciám by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín. Je preto nevyhnutné vo vzťahu k takýmto operáciám stanoviť daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôsobiť požiadavkám vnútorného trhu, zvýšiť ich produktivitu a zlepšiť konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni.

(3) Daňové ustanovenia znevýhodňujú takéto operácie v porovnaní s obdobnými operáciami, ktoré sa týkajú spoločností v tej istej členskej krajine. Je nevyhnutné tieto znevýhodnenia odstrániť.

(4) Tento cieľ sa nedá dosiahnuť rozšírením systémov platných v členských krajinách na úroveň Spoločenstva, pretože rozdiely medzi týmito systémami môžu vyvolávať skreslenie. Uspokojivé riešenie môže v tomto ohľade priniesť iba spoločný daňový systém.

(5) Spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním… pri súčasnej ochrane finančných záujmov členského štátu prevádzajúcej alebo prijímajúcej spoločnosti.

…

(10) Pridelenie cenných papierov prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti akcionárom prevádzajúcej spoločnosti by nemalo samo o sebe viesť k žiadnemu zdaneniu vo vzťahu k týmto akcionárom.“

6 Podľa článku 2 písm. e) uvedenej smernice pojem „výmena akcií znamená operáciu, pri ktorej jedna spoločnosť nadobúda podiel na kapitále druhej spoločnosti takým spôsobom, že získa väčšinu hlasovacích práv v tejto druhej spoločnosti“.

7 Článok 8 tej istej smernice stanovuje:

„1. Pri zlučovaní, rozdeľovaní alebo výmene akcií samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.

…

4. Odseky 1 a 3 sa uplatňuje len vtedy, ak akcionár nepripisuje získaným cenným papierom väčšiu hodnotu na daňové účely, ako mali vymenené cenné papiere bezprostredne pred zlúčením, rozdelením alebo výmenou akcií.

…

6. Uplatnenie [odseku 1] nebráni členským štátom, aby zdaňovali zisky plynúce z následného prevodu získaných cenných papierov prijatých rovnakým spôsobom, ako by bol zdanený zisk vznikajúci z prevodu cenných papierov existujúcich pred nadobudnutím.

7. Na účely tohto článku ‚hodnota na daňové účely' znamená hodnotu, na základe ktorej by sa počítal každý zisk alebo strata na účely zdanenia príjmu, ziskov alebo kapitálových ziskov akcionára spoločnosti.

…“

Francúzske právo

Vnútroštátna právna úprava

– Vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veciach C-662/18 a C-672/18

8 Článok 150-0 D code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „VDZ“) v znení vyplývajúcom zo zákona č. 2013-1278 z 29. decembra 2013 o rozpočte na rok 2014, ktorý sa uplatňuje na dosiahnuté zisky a rozdelenia prijaté od 1. januára 2013, stanovuje:

„1. …

Čisté zisky z odplatného prevodu akcií, podielov na spoločnostiach, práv týkajúcich sa týchto akcií alebo podielov alebo cenných papierov predstavujúcich tie isté akcie alebo podiely alebo práva, uvedené v článku 150-0 A ods. I, ako aj rozdelenia uvedené bodoch 7, 7a a v posledných dvoch pododsekoch bodu 8 ods. II toho istého článku, v článku 150-0 F a článku 163d C ods. 1 až II sa znížia o nezdaniteľnú sumu určenú za stanovených podmienok, podľa potreby, v bodoch 1b alebo 1c tohto článku.

…

1b. Nezdaniteľná suma uvedená v bode 1 sa rovná:

a) 50 % sumy čistých ziskov alebo rozdelení, ak sú akcie, podiely, práva alebo cenné papiere v držbe najmenej dva roky a menej ako osem rokov ku dňu prevodu alebo rozdelenia;

b) 65 % sumy čistých ziskov alebo rozdelení, ak sú akcie, podiely, práva alebo cenné papiere v držbe najmenej osem rokov ku dňu prevodu alebo rozdelenia.“

9 Článok 17 ods. III zákona č. 2013-1278 stanovuje:

„Odseky I a II sa uplatňujú na dosiahnuté zisky a rozdelenia prijaté od 1. januára 2013, s výnimkou bodov 1 a 4 písm. D, E, dvadsiateho tretieho a dvadsiateho štvrtého odseku bodu 2 písm. F, písm. G a H, písm. b) a c) bodu 1 písm. K, písm. L, bodov 1 a 3 písm. N, písm. O, R a W ods. I a bodu 2 ods. II, ktoré sa uplatňujú na dosiahnuté zisky a rozdelenia prijaté od 1. januára 2014. Písmená M a V sa neuplatňujú na daňovníkov, na ktorých sa k 31. decembru 2013 vzťahuje odklad zdanenia uvedený v článku 150-0 Da v znení účinnom k tomuto dátumu.“

– *Vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veci C-662/18*

10 Článok 150-0 Bb ods. I VDZ v znení vyplývajúcom z článku 18 zákona č. 2012-1510 z 29. decembra 2012 o opravnom rozpočte na rok 2012, ktorý sa uplatňuje na kapitálové zisky dosiahnuté od 14. novembra 2012, stanovuje:

„Zdanenie kapitálového zisku dosiahnutého priamo alebo sprostredkovane v rámci prevodu hnuteľného majetku, sociálnych práv, cenných papierov alebo súvisiacich práv, ako sú definované v článku 150-0 A na spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb alebo rovnocennej dani, sa odloží, ak sú splnené podmienky uvedené v ods. III tohto článku…“

11 Článok 200 A VDZ v znení vyplývajúcom z článku 34 zákona č. 2016-1918 z 29. decembra 2016 o opravnom rozpočte na rok 2016 stanovuje:

„…

2. Čisté zisky získané za podmienok stanovených v článku 150-0 A sa zohľadňujú na účely stanovenia celkového čistého príjmu definovaného v článku 158.

…

2b. a. Kapitálové zisky uvedené v článku 150-0 Bb ods. I sú zdaňované daňou z príjmu so sadzbou rovnajúcou sa pomeru medzi týmito dvoma výrazmi:

– čitateľ tvorený výsledkom rozdielu medzi na jednej strane sumou dane, ktorá za rok prevodu podľa uplatnenia článku 197 predstavuje sumu všetkých kapitálových ziskov uvedených v prvom odseku tohto písm. a), ako aj príjmov zdanených za ten istý rok za podmienok toho istého článku 197, a na druhej strane sumou dane splatnej za ten istý rok, ktorá bola stanovená za podmienok uvedeného článku 197;

– menovateľ tvorený súborom kapitálových ziskov uvedených v prvom odseku tohto písm. a) a zahrnutých do druhého odseku tohto písmena a).

Na účely stanovenia sadzby uvedenej v prvom odseku tohto písm. a) sú kapitálové zisky uvedené v tom istom prvom odseku v prípade potreby obmedzené len na zníženie základu dane uvedené v článku 150-0 D ods. 1.

Na základe výnimky sa sadzba uplatniteľná na kapitálové zisky vyplývajúce z prevodových operácií uskutočnených od 14. novembra do 31. decembra 2012 určuje v súlade s článkom 10 ods. IV písm. A zákona č. 2012-1509 z 29. decembra 2012 o rozpočte na rok 2013.

…“

12 Podľa článku 10 ods. IV písm. A zákona č. 2012-1509 sú kapitálové zisky uvedené v článku 150-0 Bb ods. I vyplývajúce z prevodových operácií uskutočnených od 14. novembra do 31. decembra 2012 zdaňované paušálnou sadzbou vo výške 24 % alebo, ak sú splnené všetky podmienky uvedené v článku 200 A ods. 2a v znení vyplývajúcom z tohto istého zákona, paušálnou sadzbou vo výške 19 % stanovenou v tomto istom odseku 2a.

13 Podľa článku 17 ods. III zákona č. 2013-1278 sa nezdaniteľné sumy za obdobie držby stanovené v článku 150-0 D ods. 1b a 1c VDZ uplatniteľné na čisté zisky dosiahnuté za podmienok stanovených v článku 150-0 A toho istého zákonníka a zohľadnené na účely stanovenia celkového čistého príjmu podliehajúceho progresívnej sadzbe dane z príjmu podľa článku 200 A ods. 2 uplatňujú na zisky dosiahnuté od 1. januára 2013.

– *Vnútroštátna právna úprava uplatniteľná vo veci C-672/18*

14 Článok 92 B ods. II VDZ v znení uplatniteľnom na kapitálové zisky dosiahnuté pred 1. januárom 2000 stanovuje:

„1. Od 1. januára 1992, resp. od 1. januára 1991 v prípade prevodov cenných papierov na spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb, zdanenie kapitálového zisku dosiahnutého v prípade výmeny cenných papierov následkom verejnej ponuky, zlúčenia, rozdelenia, pohltenia spoločného investičného fondu investičnou spoločnosťou s variabilným kapitálom, uskutočnených v súlade s platnou právnou úpravou alebo z prevodu cenných papierov na spoločnosť podliehajúcu dani z príjmov právnických osôb, môže byť odložené dovtedy, kým dôjde k prevodu, spätnému nákupu, splateniu alebo zrušeniu cenných papierov získaných pri výmene…“

15 Článok 160 ods. Ib tohto zákonníka v znení uplatniteľnom na kapitálové zisky dosiahnuté pred 1. januárom 2000 stanovuje:

„4. Zdanenie kapitálového zisku dosiahnutého od 1. januára 1991 v prípade výmeny cenných papierov vyplývajúcej z operácie zlúčenia, rozdelenia, prevodu cenných papierov na spoločnosť podliehajúcu dani z príjmu právnických osôb môže byť odložené za podmienok stanovených v článku 92 B ods. II…“

16 Podľa článku 200 A ods. 2 uvedeného zákonníka v znení uplatniteľnom na príjmy získané od 1. januára 2013 a vyplývajúcom zo zákona č. 2012-1509 čisté zisky dosiahnuté za podmienok stanovených v článku 150-0 A sa berú do úvahy pri stanovení celkového čistého príjmu podliehajúceho progresívnej sadzbe dane z príjmu.

Komentáre k správnym predpisom

17 Podľa bodu 130 komentárov k správnym predpisom uverejnených v *Úradnom vestníku verejných financií* z 24. júla 2017 pod číslom BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 (ďalej len „bod 130 komentárov k správnym predpisom“):

„… Nezdaniteľná suma za obdobie držby sa neuplatňuje… na čisté zisky z prevodu, výmeny alebo vkladu dosiahnuté pred 1. januárom 2013 a na ktoré sa uplatňuje odklad zdanenia za podmienok stanovených v článku 92 B ods. II, článku 160 ods. Ib VDZ a článku 150 Aa VDZ v znení účinnom pred 1. januárom 2000…“

Spory vo veciach samých a prejudiciálne otázky

18 Pokiaľ ide o vec C-662/18, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že v rámci operácie výmeny akcií 14. decembra 2012 AQ previedol cenné papiere spoločnosti založenej podľa francúzskeho práva, ktoré mal v držbe, na inú spoločnosť založenú podľa francúzskeho práva výmenou za jej cenné papiere. Podľa pána AQ sa touto operáciou výmeny akcií neposkytla nadobúdajúcej spoločnosti väčšina hlasovacích práv nadobudnutej spoločnosti. Pri tejto operácii sa konštatoval kapitálový zisk zodpovedajúci hodnote cenných papierov, ktoré boli vymenené ku dňu tohto prevodu, znížený o nadobúdaciu cenu týchto cenných papierov, a uplatnil sa naň odklad zdanenia. Keďže počas roka 2015 následný prevod cenných papierov získaných pri výmene ukončil tento odklad zdanenia, tento kapitálový zisk a kapitálový zisk vyplývajúci z prevodu cenných papierov získaných pri výmene boli zdanené.

19 V súlade so správnou praxou bol podľa bodu 130 komentárov k správnym predpisom kapitálový zisk, na ktorý sa uplatňuje odklad zdanenia, najprv zdanený sadzbou uplatňovanou počas roka prevodu cenných papierov získaných pri výmene, ale bez nároku na uplatnenie zníženia základu dane za dobu trvania držby stanovenej vo vnútroštátnej právnej úprave v prípade kapitálových ziskov, ktoré boli dosiahnuté od 1. januára 2013. Navyše zníženie základu dane za dobu trvania držby cenných papierov získaných pri výmene bolo vypočítané s prihliadnutím na dátum výmeny, a nie dátum nadobudnutia vymenených cenných papierov. Podľa rozhodnutia Conseil constitutionnel (Ústavná rada, Francúzsko) bol uvedený kapitálový zisk, na ktorý sa uplatnil odklad zdanenia, následne zdanený sadzbou dane platnou pri prevode predmetných cenných papierov, teda v sadzbe uplatniteľnej počas roka 2012.

20 Pokiaľ ide o vec C-672/18, zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že pri operácii zlúčenia medzi dvoma spoločnosťami založenými podľa francúzskeho práva počas roka 1998 získala DN výmenou za svoje cenné papiere cenné papiere druhej spoločnosti, ktorá bola súčasťou tohto zlúčenia. Pri tejto príležitosti sa konštatoval kapitálový zisk súvisiaci s vymenenými cennými papiermi, na ktorý sa uplatnil odklad zdanenia. V priebehu roka 2016 sa následným prevodom cenných papierov získaných pri výmene ukončil tento odklad zdanenia. Tento kapitálový zisk a kapitálové zisky vyplývajúce z prevodu cenných papierov získaných pri výmene tak boli zdanené.

21 V súlade so správnou praxou bol podľa bodu 130 komentárov k správnym predpisom kapitálový zisk, na ktorý sa uplatnil odklad zdanenia, zdanený sadzbou uplatňovanou počas roka prevodu cenných papierov získaných pri výmene, ale bez toho, aby sa uplatnilo zníženie základu dane za dobu trvania držby stanovenej vo vnútroštátnej právnej úprave v prípade kapitálových ziskov, ktoré boli dosiahnuté od 1. januára 2013. Navyše zníženie základu dane za dobu trvania držby cenných papierov získaných pri výmene bolo vypočítané s prihliadnutím na dátum výmeny, a nie dátum nadobudnutia vymenených cenných papierov.

22 Keďže AQ a DN sa domnievali, že daňové zaobchádzanie, ktoré je výsledkom tohto bodu 130, nie je v súlade s cieľom smernice 2009/133 ani s jej článkom 8, podali žalobu na Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko), ktorou sa domáhali zrušenia uvedeného bodu 130. Zastávajú názor, že z dôvodu tohto

nesúladu musí byť uplatnenie vnútroštátnych ustanovení, o ktoré ide vo veci samej, vylúčené v prípade sporu týkajúceho sa cezhraničnej situácie. Vyplývala by z toho obrátená diskriminácia v neprospech situácií, ktoré sú rovnako ako ich situácia výlučne interné, v rozpore s ústavnými zásadami rovnosti pred zákonom a rovnosti v oblasti verejných odvodov.

23 Vnútroštátny súd v podstate uvádza, že výklad práva Únie, konkrétnejšie článku 8 smernice 2009/133, je nevyhnutný na vyriešenie sporov, ktoré sú mu predložené.

24 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada) rozhodla v oboch konaniach vo veciach samých prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru v každej z nich tie isté prejudiciálne otázky, ktoré znejú takto:

„1. Majú sa ustanovenia článku 8 smernice [2009/133] vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby kapitálový zisk dosiahnutý z prevodu cenných papierov získaných pri výmene a kapitálový zisk, na ktorý sa vzťahuje odklad zdanenia, boli zdanené podľa odlišných pravidiel pre základ dane a odlišnou sadzbou dane?

2. Majú sa najmä tie isté ustanovenia vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa nezdaniteľné sumy základu dane určené na zohľadnenie obdobia vlastníctva cenných papierov neuplatňovali na kapitálový zisk, na ktorý sa vzťahuje odklad zdanenia, vzhľadom na to, že toto pravidlo pre základ dane sa neuplatňovalo k dátumu, kedy bol tento kapitálový zisk dosiahnutý a aby sa uplatňovali na kapitálový zisk z prevodu cenných papierov získaných výmenou s prihliadnutím na dátum výmeny a nie na dátum nadobudnutia cenných papierov z výmeny?“

25 Rozhodnutím predsedu Súdneho dvora zo 14. novembra 2018 boli veci C-662/18 a C-672/18 spojené na spoločné konanie na účely písomných častí konania, ústnych častí konania a rozsudku.

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

26 Treba uviesť, že zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že skutkové okolnosti sporov vo veci samej sa týkajú operácií, do ktorých sú zapojené spoločnosti so sídlom v jednom a tom istom členskom štáte, v tomto prípade vo Francúzskej republike. Pokiaľ ide navyše o vec C-662/18, AQ uviedol, že operácia, o ktorú ide vo veci samej, nepredstavuje operáciu výmeny akcií v zmysle smernice 2009/133, keďže uvedenou operáciou sa nadobúdajúcej spoločnosti nezverila väčšina hlasovacích práv nadobudnutej spoločnosti.

27 Všetci účastníci konania, ktorí predložili písomné pripomienky, v podstate uvádzajú, že predmetná vnútroštátna právna úprava poskytuje s ohľadom na situácie, na ktoré sa nevzťahuje právo Únie, riešenia, ktoré sú v súlade s riešeniami uvádzanými v práve Únie, a domnievajú sa, že prejudiciálne otázky sú prípustné.

28 Je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už vyhlásil za prípustné návrhy na začatie prejudiciálneho konania v prípadoch, keď hoci samotné okolnosti vo veci samej boli mimo priameho rozsahu pôsobnosti práva Únie, ustanovenia tohto práva sa stali uplatniteľnými prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy, ktorá k riešeniu situácií za okolností obmedzujúcich sa len na vnútroštátnu sféru jedného členského štátu pristupovala rovnako ako právo Únie (rozsudok z 22. marca 2018, Jacob a Lassus, C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, bod 33, ako aj citovaná judikatúra).

29 Navyše Súdny dvor vyhlásil za prípustné takéto návrhy aj v prípadoch, keď sa ustanovenie práva Únie, ktorého výklad sa požaduje, má uplatňovať v rámci vnútroštátneho práva za iných podmienok ako sú podmienky stanovené zodpovedajúcim ustanovením práva Únie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 11. októbra 2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, body 27 až 29, ako aj zo 7. novembra 2018, C a A, C-257/17, EU:C:2018:876, bod 33 a citovanú judikatúru).

30 V takýchto prípadoch totiž existuje konkrétny záujem Európskej únie na tom, aby sa s cieľom predchádzať budúcim rozdielnym výkladom vykladali ustanovenia alebo pojmy prevzaté z práva Únie jednotne, a to bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť (rozsudky z 22. marca 2018, Jacob a Lassus, C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, bod 34 a citovaná judikatúra, ako aj zo 7. novembra 2018, C a A, C-257/17, EU:C:2018:876, bod 32 a citovaná judikatúra).

31 V tomto prípade je po prvé potrebné zdôrazniť, že prejudiciálne otázky sa týkajú výkladu ustanovení práva Únie. Po druhé zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že vnútroštátna právna úprava uplatniteľná v konaniach vo veciach samých, ktorá bola prijatá na vykonanie smernice 90/434, nahradenej smernicou 2009/133, je, pokiaľ ide o riešenia takých situácií, o aké ide v týchto veciach, v súlade s riešeniami upravenými týmito smernicami.

32 Preto je potrebné konštatovať, že návrhy na začatie prejudiciálneho konania sú prípustné.

O veci samej

33 Na úvod je potrebné zdôrazniť, že po prvé položené otázky sa týkajú výlučne smernice 2009/133, ktorá nahradila smernicu 90/434. Keďže však k operácii zlúčenia, o ktorú ide vo veci C-672/18, došlo pred tým, ako prvá z týchto smerníc nadobudla účinnosť, je potrebné konštatovať, že vnútroštátny súd svojimi otázkami žiada Súdny dvor o výklad tak smernice 2009/133, ako aj smernice 90/434.

34 Po druhé, ako to vyplýva z bodov 3 a 4 tohto rozsudku, tieto dve smernice majú rovnaký cieľ a ustanovenia smernice 2009/133, ktoré sú v tomto prípade relevantné, zodpovedajú ustanoveniam smernice 90/434. Preto na jednej strane odkazy uvedené v tomto rozsudku na článok 8 ods. 1, 4, 6 a 7 smernice 2009/133 sa musia chápať ako odkazy na článok 8 ods. 1 a článok 8 ods. 2 prvý až tretí pododsek smernice 90/434. Na druhej strane sa judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa jednej z týchto dvoch smerníc uplatňuje aj na druhú.

35 Po tretie z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že daňový režim, o ktorý ide vo veci samej, vedie k tomu, že zníženie základu dane stanovené vnútroštátnym právom sa uplatňuje len na časť kapitálového zisku vyplývajúceho z prevodu cenných papierov získaných pri výmene, a to pri počítaní doby trvania držby odo dňa výmeny cenných papierov, a nie od dátumu nadobudnutia vymenených cenných papierov.

36 Preto sa treba domnievať, že svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 8 ods. 1 a 6 smernice 2009/133, článok 8 ods. 1 a článok 8 ods. 2 druhý pododsek smernice 90/434 vykladať v tom zmysle, že v rámci operácie výmeny cenných papierov vyžadujú, aby sa na kapitálový zisk súvisiaci s vymenenými cennými papiermi, na ktorý sa uplatňuje odklad zdanenia, ako aj na kapitálový zisk vyplývajúci z prevodu cenných papierov získaných pri výmene, uplatňovalo rovnaké daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o sadzbu dane a uplatnenie daňového zvýhodnenia s cieľom zohľadniť dobu trvania držby cenných papierov, ako by sa uplatňovalo na kapitálový zisk, ktorý by bol dosiahnutý pri prevode cenných papierov existujúcich pred operáciou výmeny, ak by k nej nedošlo.

37 Je potrebné konštatovať, že v konaniach vo veciach samých sa netvrdilo, že dotknutí daňovníci pripisovali cenným papierom získaným pri výmene „daňovú hodnotu“, ktorá je vyššia ako daňová hodnota, akú mali vymenené cenné papiere bezprostredne pred predmetnými výmennými operáciami,

ani že táto daňová hodnota nebola vypočítaná v súlade s článkom 8 ods. 7 smernice 2009/133. Z toho vyplýva, ako to vyplýva z článku 8 ods. 4 tejto smernice, že článok 8 ods. 1 tejto smernice sa na tieto operácie uplatňuje.

38 Podľa článku 8 ods. 1 smernice 2009/133 pri zlučovaní alebo výmene akcií samotné pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál prijímajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti nevedie k zdaneniu príjmu, ziskov ani kapitálových ziskov tohto akcionára.

39 Článok 8 ods. 6 tejto smernice však stanovuje, že uplatnenie odseku 1 uvedeného článku nebráni členským štátom, aby zdaňovali zisky plynúce z následného prevodu získaných cenných papierov prijatých rovnakým spôsobom, ako by bol zdanený zisk vznikajúci z prevodu cenných papierov existujúcich pred nadobudnutím.

40 V tomto ohľade Súdny dvor už zastával názor, že aj keď článok 8 ods. 1 uvedenej smernice tým, že stanovuje, že výmena cenných papierov nemôže sama osebe viesť k zdaneniu kapitálového zisku vyplývajúceho z tejto výmeny, zabezpečuje daňovú neutralitu takejto transakcie, táto daňová neutralita však neoslobodzuje takýto kapitálový zisk od zdanenia členskými štátmi, ktoré majú daňovú právomoc vo vzťahu k tomuto kapitálovému zisku, ale zakazuje len zohľadnenie tejto výmeny ako skutočnosti zakladajúcej zdanenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2018, Jacob a Lassus, C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, bod 50 a citovanú judikatúru).

41 Navyše Súdny dvor spresnil, že keďže smernica 2009/133 neobsahuje ustanovenia týkajúce sa primeraných daňových opatrení na účely vykonávania jej článku 8, členské štáty disponujú pri dodržaní práva Únie určitou mierou voľnej úvahy, pokiaľ ide o toto vykonávanie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2018, Jacob a Lassus, C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, body 51 a 52, ako aj citovanú judikatúru).

42 V tomto kontexte Súdny dvor už uznal, že opatrenie, ktoré spočíva v konštatovaní kapitálového zisku vyplývajúceho z výmeny cenných papierov a odklade skutočnosti zakladajúcej zdanenie tohto kapitálového zisku až do roku, v priebehu ktorého nastane skutočnosť, ktorá ukončuje tento odklad zdanenia, predstavuje len „techniku“, ktorá tým, že umožňuje zachovať daňovú právomoc členských štátov, a teda aj ich finančné záujmy v súlade s článkom 8 ods. 6 smernice 2009/133, rešpektuje zásadu daňovej neutrality stanovenú v článku 8 ods. 1 tejto smernice v rozsahu, v akom vedie k tomu, že výmena cenných papierov sama osebe nevedie k žiadnemu zdaneniu uvedeného kapitálového zisku (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. marca 2018, Jacob a Lassus, C-327/16 a C-421/16, EU:C:2018:210, body 54 a 55).

43 Odklad skutočnosti zakladajúcej zdanenie kapitálového zisku v súvislosti s vymenenými cennými papiermi nevyhnutne znamená, že zdanenie tohto kapitálového zisku sa riadi daňovými pravidlami a sadzbou platnou v deň, keď nastane táto udalosť, v tomto prípade v deň následného prevodu cenných papierov získaných pri výmene. Z toho vyplýva, že ak v tento deň dotknutá daňová právna úprava stanovuje režim zníženia základu dane počas obdobia držby cenných papierov, na kapitálový zisk, na ktorý sa uplatnil odklad zdanenia, sa musí vzťahovať takýto režim zníženia základu dane za rovnakých podmienok, ako by sa uplatnil na kapitálový zisk, ktorý by sa dosiahol pri prevode cenných papierov existujúcich pred výmenou, ak by k nej nedošlo.

44 Akékoľvek iné opatrenie by totiž išlo nad rámec jednoduchého konštatovania kapitálového zisku v súvislosti s vymenenými cennými papiermi vyplývajúceho z výmeny cenných papierov pri tejto výmene a mohlo by mať za následok reálne nevýhodné daňové dôsledky, pokiaľ ide o zdanenie tohto kapitálového zisku ku dňu, keď nastane skutočnosť zakladajúca toto zdanenie, v tomto prípade ku dňu následného prevodu cenných papierov získaných pri výmene, čo by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality uvedenou v článku 8 ods. 1 smernice 2009/133.

45 Pokiaľ ide o kapitálový zisk v súvislosti s cennými papiermi získanými pri výmene, ako to vyplýva zo znenia článku 8 ods. 6 smernice 2009/133, tieto cenné papiere jednoducho nahrádzajú cenné papiere existujúce pred výmenou. Preto treba na kapitálový zisk vyplývajúci z výmeny, na ktorý sa vzťahuje odklad zdanenia, a na kapitálový zisk v súvislosti s prevodom cenných papierov získaných pri výmene, uplatniť rovnaké daňové zaobchádzanie a osobitne rovnaké zníženie základu dane ako na kapitálový zisk, ktorý by sa dosiahol pri prevode cenných papierov existujúcich pred výmenou, ak by k nej nedošlo.

46 Toto posúdenie nie je spochybnené cieľom spočívajúcim v ochrane finančných záujmov členských štátov. Ako to vyplýva z článku 8 ods. 6 smernice 2009/133, tieto záujmy sa totiž obmedzujú na výber dane, ktorá sa rovná dani, na ktorú by mali nárok, ak by k výmene cenných papierov nedošlo.

47 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 8 ods. 1 a 6 smernice 2009/133, článok 8 ods. 1 a článok 8 ods. 2 druhý pododsek smernice 90/434 sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci operácie výmeny cenných papierov vyžadujú, aby sa na kapitálový zisk súvisiaci s vymenenými cennými papiermi, na ktorý sa uplatňuje odklad zdanenia, ako aj na kapitálový zisk vyplývajúci z prevodu cenných papierov získaných pri výmene, uplatňovalo rovnaké daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o sadzbu dane a uplatnenie daňového zvýhodnenia s cieľom zohľadniť dobu trvania držby cenných papierov, ako by sa uplatňovalo na kapitálový zisk, ktorý by bol dosiahnutý pri prevode cenných papierov existujúcich pred operáciou výmeny, ak by k nej nedošlo.

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 (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 8 ods. 1 a 6 smernice 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, článok 8 ods. 1 a článok 8 ods. 2 druhý pododsek smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov sa majú vykladať v tom zmysle, že v rámci operácie výmeny cenných papierov vyžadujú, aby sa na kapitálový zisk súvisiaci s vymenenými cennými papiermi, na ktorý sa uplatňuje odklad zdanenia, ako aj na kapitálový zisk vyplývajúci z prevodu cenných papierov získaných pri výmene, uplatňovalo rovnaké daňové zaobchádzanie, pokiaľ ide o sadzbu dane a uplatnenie daňového zvýhodnenia s cieľom zohľadniť dobu trvania držby cenných papierov, ako by sa uplatňovalo na kapitálový zisk, ktorý by bol dosiahnutý pri prevode cenných papierov existujúcich pred operáciou výmeny, ak by k nej nedošlo.

Podpisy