

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

ze dne 18. října 2012(*)

„řízení o předběžné otázce – Půpustnost – Odkaz vnitrostátního práva na unijní právo – Směrnice 90/435/EHS – Směrnice 90/434/EHS – Zamezení dvojímu ekonomickému zdanění – Výjimka – Likvidace dceřiné společnosti při sloužení – Rozdělování zisku – Pojem ‚likvidace‘ “

Ve věci C-371/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím hof van beroep te Gent (Belgie) ze dne 28. června 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 13. července 2011, v řízení

Punch Graphix Prepress Belgium NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení J. Malenovský, vykonávající funkci předsedy sedmého senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a D. Šváby, soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Punch Graphix Prepress Belgium NV J. Dumonem, advocaat,
- za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a M. Jacobs, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Möllsem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 6; Zvl. vyd. 09/01 s. 147), ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006 (Úř. věst. L 363, s. 129, dále jen „směrnice

90/435“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Punch Graphix Prepress Belgium NV (dále jen „Punch Graphix“) a Belgickým státem týkajícího se zdanění zisku dosaženého Punch Graphix při fúzi sloučením, v jejímž průběhu se společnosti Advantra Belgium NV (dále jen „Advantra Belgium“) a Strobbe NV (dále jen „Strobbe“) sloučily se společností Strobbe Graphics NV (dále jen „Strobbe Graphics“), následně Punch Graphix.

Právní rámec

Právní úprava Unie

Směrnice 90/435

3 Podle prvního, třetího a čtvrtého bodu odvodní směrnice 90/435:

„vzhledem k tomu, že seskupování společností různých členských států mohou být nezbytná k tomu, aby byly ve Společenství vytvořeny podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu a aby tím bylo zajištěno vytvoření a řádné fungování společného trhu; že tímto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; [...]

[...]

vzhledem k tomu, že stávající daňové předpisy upravující vztahy mezi mateřskými a dceřinými společnostmi různých členských států se mezi jednotlivými členskými státy citelně liší a jsou obecně nepříznivější než ty, které se týkají vztahů mezi mateřskými a dceřinými společnostmi téhož členského státu; že spolupráce mezi společnostmi různých členských států je tím znevýhodňována oproti spolupráci společností téhož členského státu; že je vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování na úrovni Společenství;

vzhledem k tomu, že obdrží-li některá mateřská společnost z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti rozdělené zisky, stát mateřské společnosti

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo
- zdaní tyto zisky, pokud umožní mateřské společnosti odejít od daně příslušnou část daně, která se vztahuje k těmto ziskům, splatné dceřinou společností z těchto zisků“

4 Článek 4 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Obdrží-li mateřská společnost nebo její stálá provozovna z důvodu svého podílu na dceřiné společnosti zisky rozdělené jinak než při likvidaci dceřiné společnosti, stát mateřské společnosti

- upustí od zdanění těchto zisků, nebo
- zdaní tyto zisky, pokud umožní mateřské společnosti a její stálé provozovně odejít od daně příslušnou část korporátní daně, která se vztahuje k těmto ziskům a kterou uhradila dceřiná společnost nebo její dceřiná společnost, až do výše příslušné daně, a to za podmínky, že na každé úrovni společnost i její dceřiná společnost splňují podmínky stanovené v článcích 2 a 3.“

5 Směrnice 90/435 byla nahrazena směrnicí Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (Úř.

v?st. L 345, p. 8).

Sm?rnice 90/434/EHS

6 První bod odvodní sm?rnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. ?ervence 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, ?ástečných rozděleních, převodech aktiv a výměn? akcií týkajících se společností z různých ?lenských stát? a při p?emístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi ?lenskými státy (Ú?. v?st. L 225, s. 1), ve znění sm?rnice 2006/98 (dále jen „sm?rnice 90/434“), zní takto:

„vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých ?lenských stát? mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a ú?inné fungování společného trhu; že t?mto operacím by neměly být kladeny p?ekážky v podob? omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z da?ových p?edpis? ?lenských stát?; [...]

7 Podle ?l. 1 písm. a) této sm?rnice:

„Každý ?lenský stát použije tuto sm?rnicí na:

a) fúze, rozdělení, ?ástečná rozdělení, převody aktiv a výměny akcií, jichž se ú?astní společnosti ze dvou nebo více ?lenských stát?“.

8 ?lánek 2 sm?rnice 90/434 stanoví:

„Pro účely této sm?rnice se:

a) ‚fúzí‘ rozumí operace, při které

[...]

– společnost, jež se ruší bez likvidace, převádí veškerá svá aktiva a pasiva na společnost, jež vlastní veškeré cenné papíry p?edstavující její základní kapitál“.

9 Sm?rnice 90/434 byla nahrazena sm?rnicí Rady 2009/133/ES ze dne 19. října 2009 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, ?ástečných rozděleních, převodech aktiv a výměn? akcií týkajících se společností z různých ?lenských stát? a při p?emístění sídla evropské společnosti nebo evropské družstevní společnosti mezi ?lenskými státy (Ú?. v?st. L 310, s. 34).

Belgická právní úprava

10 ?lánek 671 zákoníku o obchodních společnostech má následující znění:

„Fúze sloučením je operace, při níž jedna nebo více společností, jež se ruší bez likvidace, převádí svá aktiva a pasiva na jinou společnost při?emž jejich společní?m jsou výměnou vydány akcie nebo podíly na nástupnické společnosti a p?ípadn? vyplacena hotovost nepřesahující 10 % jmenovité hodnoty, nebo pokud jmenovitá hodnota neexistuje, jejich ú?etní hodnoty“

11 ?lánky 208 až 210 zákoníku o daních z p?íjm? ve znění z roku 1992 (dále jen „CIR 92“) stanoví:

„?lánek 208

Společnosti v likvidaci podléhají i nadále korporační dani [...]

Jejich příjmy zahrnují rovněž přidané hodnoty realizované nebo zjištěné při rozdělení obchodního majetku společnosti.

§lánek 209

V případě rozdělení obchodního majetku společnosti na základě zrušení nebo z jiných důvodů se kladný rozdíl mezi částkami rozdělenými v hotovosti, cenných papírech nebo v jiné formě a nově oceněnou hodnotou splaceného kapitálu považuje za vyplacenou dividendu.

§lánek 210

§ 1 §lánky 208 a 209 se použijí též

1. v případě fúze sloučením, fúze splynutím, rozdělení sloučením, rozdělení se založením nových společností, kombinovaného rozdělení nebo operace postavené na rovné fúzi sloučením,

[...]

§ 2 v případech uvedených v § 1 se reálná hodnota majetku společnosti v den, kdy se výše uvedené operace uskutečnily, staví na rovné částce rozdělované v případě rozdělení obchodního majetku společnosti.

[...]"

Spor v povodním řízení a pedbžná otázka

12 V průběhu roku 2001 provedly společnosti Advantra Belgium, Strobbe a Strobbe Graphics, jež měly sídlo v Belgii, „tichou fúzi“. Společnost Strobbe Graphics byla předtím 100 % akcionářkou obou dalších společností. Jednalo se o fúzi sloučením ve smyslu §lánku 671 zákoníku o obchodních společnostech, při níž byly společnosti Advantra Belgium a Strobbe zrušeny bez likvidace a veškerý jejich majetek přešel na společnost Strobbe Graphics, z níž se následně stala společnost Punch Graphix.

13 Punch Graphix jakožto nástupnická společnost získala přidanou hodnotu fúze ve výši 10 669 985,69 eur. Přibližně 95 % této částky, tj. 10 136 486,41 eur, mělo být v zásadě odpoteno od zdanitelného zisku jakožto „definitivně zdaněné příjmy“. Zdanitelný základ Punch Graphix pro zdaňovací období 2002 však činil pouze 8 206 489,70 eur, takže rozdíl nemohl být pro rok 2002 odečten.

14 Ve svém prohlášení za zdaňovací období 2003 společnost Punch Graphix neuplatnila odpotet „definitivně zdaněných příjmů“, jež mohly být převedeny.

15 Dne 19. října 2007 podala společnost Punch Graphix žádost o úřední snížení daně z důvodu dvojího zdanění. V tomto ohledu uváděla, že omezení odpotetu „definitivně zdaněných příjmů“ na částku kladného zdanitelného základu v roce, v němž bylo dosaženo přidané hodnoty fúze, představuje porušení §l. 4 odst. 1 směrnice 90/435. Požádala, aby byla do úředního období 2002 relevantního pro zdaňovací období 2003 převedena nevyužitá částka „definitivně zdaněných příjmů“ ve výši 911 426,85 eur.

16 Tato žádost o úředně schválené snížení daně byla rozhodnutím správce daně ze dne 8. května 2008 zamítnuta.

17 Dne 5. srpna 2008 podala společnost Punch Graphix žalobu k rechtbank van eerste aanleg

te Brugge.

18 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge svým rozsudkem ze dne 28. října 2009 tuto žalobu zamítla. Těebaže se tento soud ztotožnil s názorem společnosti Punch Graphix, že belgický právní režim „definitivně zdaněných příjmů“ v zásadě porušuje čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 tím, že nedovoluje převést do následujících účetních období částku odpot „definitivně zdaněných příjmů“, která nebyla využita, návrh Punch Graphix zamítl, jelikož měl za to, že se na předanou hodnotu fúze, o niž se jedná v projednávané věci, vztahuje výjimka stanovená tímto ustanovením, jelikož se jedná o případ „likvidace“ dceřiných společností.

19 Společnost Punch Graphix podala proti tomuto rozsudku odvolání k hof van beroep te Gent.

20 Podle předkládajícího soudu správce daně připouští, že belgický právní režim odpot „definitivně zdaněných příjmů“ porušuje čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 tím, že nedovoluje převést do pozdějších účetních období částku odpot „definitivně zdaněných příjmů“, jež nemohla být využita z důvodu nepostařujícího zdanitelného základu. Konstatuje též, že se před ním vedená debata ústníkem řízení týká otázky, zda má být dotyčná fúze považována za „likvidaci“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435.

21 Předkládající soud má za to, že ústřední otázkou projednávané věci je, zda mohou vnitrostátní daňové orgány vymezovat oblast působnosti čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, konkrétně výjimky, již tento článek stanoví, odkazem na ustanovení vnitrostátního práva, a přesněji na ustanovení zavádějící postavení na roveř, či dokonce fikci, a tím podat vlastní výklad ustanovení unijního práva. Belgický režim totiž tím, že za použití článků 208 a 210 CIR 92 staví fúzi sloučením naroveř likvidaci dceřiné společnosti, vyjímá tuto operaci z působnosti pravidla stanoveného v čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435.

22 Za těchto podmínek se hof van beroep te Gent rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Mohou vnitrostátní daňové orgány vyloučit použití čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 s poukazem na ustanovení obsažené v tomto článku, podle kterého uvedený článek neplatí pro likvidaci dceřiné společnosti, a odvolávat se přitom na vnitrostátní právní předpis (v projednávané věci článek 210 CIR 92), který staví fúzi sloučením, při které se likvidace dceřiné společnosti fakticky neuskutečňuje, na roveř fúzi, při které se taková likvidace dceřiné společnosti uskutečňuje“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

23 Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je zpochybována německou vládou, která tvrdí, že operace dotčená ve věci v převodním řízení je čistě interní situací, jež se dotýká pouze belgických společností, a tudíž se neřídí směrnicí 90/435, jelikož se tato směrnice použije pouze na spolupráci společností z různých členských států.

24 Podle německé vlády nemůže být přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce uznána ani na základě judikatury Soudního dvora týkající se odkazů ve vnitrostátním právu na ustanovení unijního práva v případě vnitrostátních situací. V první řadě předkládající soud nezmiňuje odkaz belgického práva na směrnici 90/435. Kromě toho směrnice 90/435 nemá za úkol upravovat finanční důsledky fúze, jelikož tato otázka se řídí výlučně směrnicí 90/434. Pravidlo zavedené čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 nemůže být tudíž odkazem vnitrostátního práva rozšířeno na situaci, již se toto ustanovení netýká, ale v unijním právu je upravena směrnicí 90/434.

25 Je sice nesporné, že se spor v převodním řízení týká ustanovení vnitrostátního práva, jež se

uplatní v ?ist? vnitrostátních situacích, zatímco sm?rnice 90/435 se vztahuje na rozd?lování zisk? spole?ností ?lenského státu, které pocházejí od jejich dce?iných spole?ností z ostatních ?lenských stát? (viz rozsudek ze dne 12. února 2009, Cobelfret, C-138/07, Sb. rozh. s. I-731, bod 20).

26 Ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce však zaprvé vyplývá, že oba dot?ení ú?astníci ?ízení vycházejí z p?edpokladu, že belgické vnitrostátní právo odkazuje ohledn? právního režimu „definitivn? zdan?ných p?íjm?“ na sm?rnici 90/435, což mimo jiné potvrdila belgická vláda ve svém písemném vyjád?ení p?edloženém Soudnímu dvoru. Krom? toho existence takov?to odkazu belgického práva na sm?rnici 90/435, jakož i p?ípustnost žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? tohoto odkazu byly již uznány judikaturou Soudního dvora, nejnov?ji mimo jiné usnesením ze dne 4. ?ervna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, Sb. rozh. s. I-4409, body 58 a 59).

27 Zadruhé podle ustálené judikatury v p?ípad?, že vnitrostátní právní p?edpisy ?eší ?ist? vnitrostátní situace ve shod? s unijním právem, p?ísluší vnitrostátnímu soudu, aby v rámci d?lby soudních pravomocí mezi vnitrostátní soudy a Soudní dv?r stanovené v ?lánku 267 SFEU posoudil p?esný význam tohoto odkazu na unijní právo, p?i?emž pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na p?ezkum ustanovení tohoto práva (výše uvedené usnesení KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, bod 59 a citovaná judikatura).

28 Nelze tudíž zpochybnit p?ípustnost žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? p?edpokladu, že ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435 se *ratione materiae* netýká situace, jako je ta, o kterou se jedná v p?vodním ?ízení, která se v zásad? ?ídí výlu?n? sm?rnici 90/434.

29 Z výše uvedeného vyplývá, že na p?edb?žnou otázku je t?eba odpov?d?t.

K p?edb?žné otázce

30 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být pojem „likvidace“ použitý v ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435 vykládán v tom smyslu, že zrušení spole?nosti v rámci fúze slou?ením je t?eba považovat za takovouto likvidaci.

31 Tato otázka byla položena v souvislosti s tím, že belgické právní p?edpisy kladou takovouto operaci na rove? likvidaci dce?iné spole?nosti. Podle Belgického státu se tak obecné pravidlo stanovené v ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435, tzn. povinnost zabránit dvojímu hospodá?skému zdan?ní rozd?lených zisk?, neuplatní z d?vodu výjimky týkající se zisk? rozd?lených „p?i likvidaci“ dce?iné spole?nosti.

32 Aby bylo možno odpov?d?t na tuto otázku, je t?eba konstatovat, že sm?rnice 90/435 nevymezuje pojem „likvidace“.

33 Podle ?l. 2 písm. a) t?etí odrážky sm?rnice 90/434 je „fúze“ definována jako „operace, p?i které spole?nost, jež se ruší bez likvidace, p?evádí veškerá svá aktiva a pasiva na spole?nost, jež vlastní veškeré cenné papíry p?edstavující její základní kapitál“.

34 Je sice pravda, že tato definice „fúze“ je obsažena ve sm?rnici 90/434, a nikoli ve sm?rnici 90/435. Tato okolnost však nebrání tomu, aby byla tato definice zohledn?na pro ú?ely výkladu pojmu „likvidace“ ve smyslu ?l. 4 odst. 1 sm?rnice 90/435.

35 Je totiž t?eba p?ipomenout, že návrh sm?rnice 90/435 byl Evropskou komisí p?edložen téhož dne jako návrh sm?rnice 90/434, že ob? tyto sm?rnice byly Radou Evropské unie p?ijaty ve stejný den, a že m?ly být provedeny do vnitrostátních právních ?ád? sou?asn?. Krom? toho ob?

směrnice sledují – jak vyplývá z prvního bodu jejich odvodnění – z věcného hlediska společný cíl zrušit omezení, znevýhodnění nebo zvláštní narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států pro operace podle těchto směrnic, tzn. co se týče směrnice 90/435 pro spolupráci mezi mateřskými a dceřinými společnostmi z různých členských států, a směrnice 90/434 pro fúze, rozdělení, převody aktiv a výměnu akcií, jež se týkají společností z různých členských států. Protože tyto směrnice upravují jednotlivé formy nadnárodní spolupráce společností, tvoří tudíž v souladu se záměrem zákonodárce jeden celek, v němž se vzájemně doplňují.

36 Zmíněná definice pojmu „fúze“ obsažená v čl. 2 písm. a) této odrážce směrnice 90/434 je tedy relevantní i pro výklad pojmu „likvidace“ ve smyslu čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435, takže zrušení společnosti v rámci fúze sloučením nemůže být považováno za „likvidaci“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení.

37 Vzhledem k předchozímu je třeba na položenou otázku odpovědět, že pojem „likvidace“ obsažený v čl. 4 odst. 1 směrnice 90/435 musí být vykládán v tom smyslu, že zrušení společnosti v rámci fúze sloučením nelze považovat za takovouto likvidaci.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Pojem „likvidace“ obsažený v čl. 4 odst. 1 směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, ve znění směrnice Rady 2006/98/ES ze dne 20. listopadu 2006, musí být vykládán v tom smyslu, že zrušení společnosti v rámci fúze sloučením nelze považovat za takovouto likvidaci.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.