

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (siedma komora)

z 18. októbra 2012 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Prípustnosť – Odkaz vnútroštátneho práva na právo Únie – Smernica 90/435/EHS – Smernica 90/434/EHS – Zamedzenie hospodárskeho dvojitého zdanenia – Výnimka – Likvidácia dcérskej spoločnosti pri zlúžení – Rozdelenie zisku – Pojem „likvidácia““

Vo veci C-371/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hof van beroep te Gent (Belgicko) z 28. júna 2011 a doručený Súdnemu dvoru 13. júla 2011, ktorý súvisí s konaním:

**Punch Graphix Prepress Belgium NV**

proti

**Belgische Staat,**

SÚDNY DVOR (siedma komora),

v zložení: sudcovia J. Malenovský, vykonávajúci funkciu predsedu siedmej komory, T. von Danwitz (spravodajca) a D. Šváby,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Punch Graphix Prepress Belgium NV, v zastúpení: J. Dumon, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a M. Jacobs, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Mölls a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. ES L 225,

s. 6; Mim. vyd. 09/001, s. 147), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 363, s. 129, ?alej len „smernica 90/435“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Punch Graphix Prepress Belgium NV (?alej len „Punch Graphix“) a Belgickým krá?ovstvom, ktorého predmetom je zdanenie zisku dosiahnutého spoločnosťou Punch Graphix počas zlú?enia, v rámci ktorého sa Strobbe Graphics NV (?alej len „Strobbe Graphics“), neskôr Punch Graphix, zlú?ila so spoločnosťami Advantra Belgium NV (?alej len „Advantra Belgium“) a Strobbe NV (?alej len „Strobbe“), ktoré tým zanikli.

## Právny rámec

### *Právna úprava Únie*

#### Smernica 90/435

3 Podľa prvého, tretieho a štvrtého odôvodnenia smernice 90/435:

„ke?že zoskupovanie spoločností rozli?ných ?lenských štátov môže byť potrebné na to, aby sa v rámci spolo?enstva vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo vytvorenie a efektívne fungovanie spoločného trhu; ke?že takéto operácie by nemali byť brzdené obmedzeniami, nevýhodami a1ebo deformáciami vznikajúcimi najmä z da?ových predpisov ?lenských štátov;...

...

ke?že existujúce da?ové predpisy, ktoré upravujú vz?ahy medzi materskými spoločnosťami a dcérskymi spoločnosťami rozli?ných ?lenských štátov, sa v jednotlivých ?lenských štátoch zna?ne líšia a vo všeobecnosti sú menej výhodné než predpisy, ktoré sa vz?ahujú na materské spoločnosti a ich dcérske spoločnosti z toho istého ?lenského štátu; ke?že je týmto spolupráca spoločností rozli?ných ?lenských štátov znevýhodnená v porovnaní so spolupracou medzi spoločnosťami z toho istého ?lenského štátu; ke?že je potrebné odstráni? túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cie?om u?ah?i? zoskupovanie spoločností;

ke?že tam, kde materská spoločnosť v dôsledku svojho zdu?enia so svojimi dcérskymi spoločnosťami prijíma rozdelené zisky, štát materskej spoločnosti musí:

- bu? upusti? od zdanenia takýchto ziskov,
- alebo zdani? takéto zisky a sú?asne oprávni? materskú spoločnosť, aby z hodnoty da?ovej povinnosti odrátala tú ?as? dane z príjmov právnických osôb platenú dcérskou spoločnosťou, ktorá sa vz?ahuje na tieto zisky“.

4 ?lánok 4 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Ke? materská spoločnosť alebo jej stále sídlo na základe zdru?enia materskej spoločnosti s jej dcérskou spoločnosťou dostáva prerozdelené zisky, štát materskej spoločnosti a štát jej stáleho sídla, okrem prípadu likvidácie dcérskej spoločnosti, bu?:

- upustí od zdanenia takýchto ziskov, alebo

– zdaní tieto zisky, pričom udelí materskej spoločnosti a stálemu sídlu odrátať si od dane zlomok dane z príjmu právnických osôb spojenú s týmito ziskami a platenú dcérskymi spoločnosťami a všetkými úrovňami, ktoré sú pod nimi, za podmienky, že sa na všetkých úrovniach splnia požiadavky ustanovené v článku 2 a 3, do výšky limitu zodpovedajúcej dane.“

5 Smernica 90/435 bola nahradená smernicou Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (Ú. v. EÚ L 345, s. 8).

#### Smernica 90/434/EHS

6 Podľa prvého odôvodnenia smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúžení, 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), zmenenej a doplnenej smernicou 2006/98 (ďalej len „smernica 90/343“):

„keže zlúženia, prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín môžu byť nevyhnutné v spoločnosti, aby sa vytvorili podmienky podobné podmienkam medzinárodného trhu a aby sa takto zabezpečilo vytvorenie a účinné fungovanie spoločného trhu; keže takýmto operáciám by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín;...“

7 Podľa článku 1 písm. a) tejto smernice:

„Každý členský štát uplatňuje túto smernicu pri:

a) zlužovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií, pri ktorom sa zúčastňujú spoločnosti z dvoch alebo viacerých členských štátov“.

8 Článok 2 smernice 90/434 stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

a) zlúženie znamená operáciu, pri ktorej:

...

– spoločnosť pri zrušení bez likvidácie prevedie všetky aktíva a pasíva na spoločnosť, ktorá má v držbe všetky cenné papiere reprezentujúce jej kapitál“.

9 Smernica 90/434 bola nahradená smernicou Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdačovania, uplatňovanom pri zlužovaní, 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, s. 34).

#### *Belgická právna úprava*

10 Článok 671 zákonníka o spoločnostiach znie:

„Zlúženie je právny úkon, pri ktorom dochádza k zrušeniu jednej alebo viacerých spoločností bez likvidácie a k prechodu ich celého imania, vrátane pohľadávok a záväzkov na inú spoločnosť, pričom sa spoločníkom alebo akcionárom zanikajúcej spoločnosti alebo spoločností poskytnú obchodné podiely alebo akcie v nástupníckej spoločnosti, prípadne doplatok v peniazoch vo výške neprekračujúcej 10 % menovitej hodnoty takto poskytnutých akcií alebo obchodných podielov,

alebo ak nie je dostupná menovitá hodnota, ich útovnej hodnoty.“

11 Články 208 až 210 zákona o daniach z príjmov z roku 1992 (čalej len „ZDP 92“) stanovujú:

„Článok 208

Spoločnosti v likvidácii podliehajú dani z príjmu právnických osôb...

Súčasťou ich zisku je aj pridaná hodnota vytvorená alebo zistená v súvislosti s rozdelením imania spoločnosti.

Článok 209

V prípade rozdelenia imania spoločnosti v dôsledku jej zániku alebo z iných dôvodov predstavuje kladný rozdiel medzi sumami rozdelenými v hotovosti, v cenných papieroch alebo v inej forme a medzi nanovo ocenenou hodnotou splateného kapitálu vyplatenú dividendu.

Článok 210

§ 1 Články 208 a 209 sa použijú aj:

1. v prípade zlúženia, splynutia, rozdelenia, rozdelenia založením nových spoločností, zmiešaného rozdelenia alebo procesu, ktorý je rovnocenný so zlúžením;

...

§ 2 V prípadoch uvedených v § 1 sa za skutočnú hodnotu imania spoločnosti v deň, keď došlo k uvedeným procesom, považuje suma rozdelená v prípade rozdelenia imania spoločnosti.

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

12 V roku 2001 uskutočnili spoločnosti Advantra Belgium, Strobbe a Strobbe Graphics so sídlom v Belgicku tzv. tichú fúziu. Strobbe Graphics bola predtým 100 % akcionárkou oboch ďalších spoločností. Uskutočnená transakcia bola zlúžením v zmysle článku 671 zákonníka o spoločnostiach, pri ktorom spoločnosti Advantra Belgium a Strobbe zanikli bez likvidácie a ich celé imanie prešlo na spoločnosť Strobbe Graphics, neskôr Punch Graphix.

13 Punch Graphix ako preberajúca spoločnosť dosiahla pridanú hodnotu fúzie vo výške 10 669 985,69 eura. Približne 95 % z tejto sumy, t. j. 10 136 486,41 eura, sa ako „definitívne zdanené príjmy“ v zásade malo odpočítať od zdaniteľného zisku. Daňový základ Punch Graphix bol v zdaňovacom období 2002 len 8 206 489,70 eura, takže rozdiel nemohol byť predmetom odpôtu za rok 2002.

14 Punch Graphix si vo svojom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie 2003 neuplatnila odpôet „definitívne zdanených príjmov“, ktorý by bolo možné preniesť do nasledujúceho zdaňovacieho obdobia.

15 Dňa 19. októbra 2007 požiadala Punch Graphix o oslobodenie od dane z dôvodu dvojitého zdanenia, ktoré sa udeľuje *ex offa*. V tejto súvislosti uviedla, že obmedzenie odpočtu „definitívne zdanených príjmov“ na sumu pozitívneho daňového základu v roku, v ktorom bola dosiahnutá pridaná hodnota fúzie, je v rozpore s článkom 4 ods. 1 smernice 90/435. Punch Graphix požiadala o prenesenie nevyužitej časti „definitívne zdanených príjmov“ vo výške 911 426,85 eura do účtovného roka 2002 (relevantného pre zdaňovacie obdobie 2003).

16 Daňová správa túto žiadosť o oslobodenie od dane, ktoré sa udeľuje *ex offa*, zamietla rozhodnutím z 8. mája 2008.

17 Žalobným návrhom z 5. augusta 2008 podala spoločnosť Punch Graphix žalobu na Rechtbank van eerste aanleg te Brugge.

18 Rechtbank van eerste aanleg te Brugge zamietol žalobu rozsudkom z 28. októbra 2009. Napriek tomu, že tento súd súhlasil s názorom Punch Graphix, že belgická právna úprava „definitívne zdanených príjmov“ je v zásade v rozpore s článkom 4 ods. 1 smernice 90/435, keď neumožňuje preniesť nevyužitú časť odpočtu „definitívne zdanených príjmov“ do nasledujúceho účtovného roka, návrh Punch Graphix zamietol, keďže dospel k záveru, že v danom prípade sa na predmetnú pridanú hodnotu fúzie vzťahuje výnimka upravená v tomto článku, keďže ide o prípad „likvidácie“ dcérskych spoločností.

19 Punch Graphix podala proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van beroep te Gent.

20 Podľa tohto súdu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, daňová správa priznáva, že belgická právna úprava odpočtu „definitívne zdanených príjmov“ porušuje článok 4 ods. 1 smernice 90/435 tým, že neumožňuje preniesť do nasledujúceho účtovného roka časť odpočtu „definitívne zdanených príjmov“, ktorá nemohla byť využitá z dôvodu nedostatku daňového základu. Vnútroštátny súd tiež konštatuje, že rozprava účastníkov konania sa týka otázky, či má byť predmetná fúzia považovaná za „likvidáciu“ v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 90/435.

21 Vnútroštátny súd zastáva názor, že základnou otázkou v tomto prípade je, či sa vnútroštátne daňové orgány pri vymedzení rozsahu pôsobnosti článku 4 ods. 1 smernice 90/435, presnejšie výnimky upravenej v danom článku, môžu odvolať na vnútroštátny právny predpis vytvárajúci zámenu, respektíve fikciu, a teda osobitným spôsobom vymedziť právnu normu Únie. Ak totiž uplatnením článkov 208 a 210 ZDP 92 bude zluženie považované za likvidáciu dcérskej spoločnosti, bude podľa belgickej právnej úpravy možné vylúčiť takúto transakciu z uplatnenia pravidla upraveného v článku 4 ods. 1 smernice 90/435.

22 Za týchto okolností Hof van beroep te Gent rozhodol prerušiť konanie a Súdnemu dvoru položil túto prejudiciálnu otázku:

„Môžu vnútroštátne daňové orgány vylúčiť uplatnenie článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435 na základe ustanovenia, ktoré sa nachádza v danom článku a podľa ktorého sa článok nevzťahuje na likvidáciu dcérskej spoločnosti, a to tým, že sa odvolajú na vnútroštátne ustanovenie (v predmetnom prípade na článok 210 [ZDP 92]), ktoré zluženie, pri ktorom skutočne nedochádza k likvidácii dcérskej spoločnosti, považuje za fúziu, pri ktorej sa uvedená likvidácia dcérskej spoločnosti uskutočňuje?“

### **O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania**

23 Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania spochybnila nemecká vláda, ktorá

uvádza, že predmetná operácia vo veci samej predstavuje ?isto vnútroštátnu situáciu, týka sa len belgických spoločností, a preto sa na ?u nevz?ahuje smernica 90/435, keďže tá sa uplat?uje jedine na spoluprácu spoločností z rôznych ?lenských štátov.

24 Pod?a nemeckej vlády prípustnos? návrhu na za?atie prejudiciálneho konania nemožno pripusti? ani na základe judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa situácií, keď vnútroštátne právo odkazuje na ustanovenia práva Únie v súvislosti s vnútroštátnymi situáciami. Na jednej strane totiž vnútroštátny súd nikde nepoukazuje na odkaz v belgickom práve na smernicu 90/435. Na druhej strane cie?om smernice 90/435 nie je úprava finan?ných dôsledkov zlú?enia, keďže túto otázku upravuje výlu?ne smernica 90/434. Z toho vyplýva, že pravidlo uvedené v ?lánku 4 ods. 1 smernice 90/435 sa nemôže rozšíri? na základe odkazu pod?a vnútroštátneho právneho poriadku na situáciu, na ktorú sa toto ustanovenie nevz?ahuje, keďže je v práve Únie upravená smernicou 90/434.

25 Je pravda, že spor vo veci samej sa týka ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sa uplat?uje v ?isto vnútroštátnom kontexte, zatiaľ ?o smernica 90/435 sa týka prerozdelenia ziskov spoločností jedného ?lenského štátu, ktorý pochádza od ich dcérskych spoločností z iných ?lenských štátov (pozri rozsudok z 12. februára 2009, Cobelfret, C-138/07, Zb. s. I-731, bod 20).

26 Z návrhu na za?atie prejudiciálneho konania však v prvom rade vyplýva, že obaja dotknutí ú?astníci konania vychádzajú z predpokladu, že belgický právny poriadok v prípade systému „definitívne zdanených príjmov“ odkazuje na smernicu 90/435, ?o potvrdila aj belgická vláda vo svojich písomných pripomienkach predložených Súdnemu dvoru. Navyše existenciu takéhoto odkazu belgického právneho poriadku na smernicu 90/435, ako aj prípustnos? návrhu na za?atie prejudiciálneho konania už uznala aj judikatúra Súdneho dvora, naposledy v uznesení zo 4. júna 2009, KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer (C-439/07 a C-499/07, Zb. s. I-4409, body 58 a 59).

27 V druhom rade pod?a ustálenej judikatúry, ak si vnútroštátna právna úprava, pokia? ide o výlu?ne vnútroštátne situácie, zvolí rovnaké riešenia ako právo Únie, prináleží iba vnútroštátnemu súdu v rámci rozdelenia súdnych právomocí medzi vnútroštátnymi súdnymi orgánmi a Súdnym dvorom pod?a ?lánku 267 ZFEÚ, aby posúdil presný význam tohto odkazu na právo Únie, keďže právomoc Súdneho dvora je obmedzená iba na preskúmanie ustanovení tohto práva (uznesenie KBC Bank a Beleggen, Risicokapitaal, Beheer, už citované, bod 59 a citovaná judikatúra).

28 Prípustnos? návrhu na za?atie prejudiciálneho konania teda nemôže byť spochybnená na základe predpokladu, že ?lánok 4 ods. 1 smernice 90/435 neupravuje *ratione materiae* takú situáciu, o akú ide vo veci samej, ktorá je v zásade upravená výlu?ne smernicou 90/434.

29 Z uvedeného vyplýva, že na prejudiciálnu otázku je potrebné odpoveda?.

### **O prejudiciálnej otázke**

30 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má pojem „likvidácia“ uvedený v ?lánku 4 ods. 1 smernice 90/435 vyklada? v tom zmysle, že za likvidáciu možno považova? aj zrušenie spoločnosti v rámci zlú?enia.

31 Predmetom tejto otázky je skuto?nos?, že belgická právna úprava považuje takúto transakciu za likvidáciu dcérskej spoločnosti. Pod?a Belgického krá?ovstva sa tak všeobecné pravidlo upravené v ?lánku 4 ods. 1 smernice 90/435, t. j. povinnos? zamedzi? hospodárskemu dvojitému zdaneniu prerozdelených ziskov, neuplat?uje z dôvodu výnimky týkajúcej sa ziskov prerozdelených „v prípade likvidácie“ dcérskej spoločnosti.

32 Aby bolo možné odpovedať na túto otázku, je potrebné konštatovať, že smernica 90/435 nevyhrančuje pojem „likvidácia“.

33 Podľa článku 2 písm. a) tretej zarážky smernice 90/434 je „zluženie“ vymedzené okrem iného ako „operácia, pri ktorej spoločnosť pri zrušení bez likvidácie prevedie všetky aktíva a pasíva na spoločnosť, ktorá má v držbe všetky cenné papiere reprezentujúce jej kapitál“.

34 Je pravda, že táto definícia pojmu „zluženie“ sa nenachádza v smernici 90/435, ale v smernici 90/434. Táto skutočnosť však nebráni, aby sa na danú definíciu prihliadalo pri výklade pojmu „likvidácia“ v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 90/435.

35 Je totiž potrebné pripomenúť, že Európska komisia podala návrh smernice 90/435 v rovnaký deň ako návrh smernice 90/434 a že obe smernice boli prijaté Radou Európskej únie v rovnaký deň, pričom sa predpokladalo, že budú naraz tiež prebraté do právnych poriadkov. Okrem toho majú uvedené smernice z vecného hľadiska spoločný cieľ, ktorým je, ako vyplýva z ich prvého odôvodnenia, zrušiť obmedzenia, nevýhody a lebo deformácie, ktoré vznikajú najmä z daňových predpisov členských štátov a ktoré sa týkajú operácií upravených danými smernicami, t. j. v prípade smernice 90/435 spolupráce medzi materskou a dcérskou spoločnosťou so sídlom v rôznych členských štátoch a v prípade smernice 90/434 zluženia, rozdelenia a prevodov majetku týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov. Z toho vyplýva, že tieto smernice upravujúce rozličné formy medzinárodnej spolupráce spoločností predstavujú podľa zákonodarcu Únie jeden celok, keďže sa vzájomne dopĺňajú.

36 Uvedená definícia pojmu „zluženie“ nachádzajúca sa v článku 2 písm. a) tretej zarážky smernice 90/434 je tiež relevantná pri výklade pojmu „likvidácia“ v zmysle článku 4 ods. 1 smernice 90/435, a preto zrušenie spoločnosti v rámci zluženia nemožno podľa tohto ustanovenia považovať za „likvidáciu“.

37 Vzhľadom na vyššie uvedené je na položenú otázku potrebné odpovedať tak, že pojem „likvidácia“ uvedený v článku 4 ods. 1 smernice 90/435 sa má vykladať v tom zmysle, že za takúto likvidáciu nemožno považovať zrušenie spoločnosti v rámci zluženia.

## O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny 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 (siedma komora) rozhodol takto:

**Pojem „likvidácia“ uvedený v článku 4 ods. 1 smernice Rady 90/435/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskejších spoločností v rozličných členských štátoch, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2006/98/ES z 20. novembra 2006, sa má vykladať v tom zmysle, že za takúto likvidáciu nemožno považovať zrušenie spoločnosti v rámci zluženia.**

Podpisy

\* Jazyk konania: holandčina.