



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

10. listopadu 2022 *

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování – Články 49 a 54 SFEU – Přemístění sídla společnosti do jiného členského státu, než ve kterém byla založena – Zrušení opravných položek týkajících se snížení hodnoty zaúčtovaných před přemístěním – Osvobození – Srovnatelnost situací“

Ve věci C-414/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie) ze dne 25. června 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 7. července 2021, v řízení

VP Capital NV

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), vykonávající funkci předsedy senátu, S. Rodin a O. Spineanu-Matei, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za VP Capital NV S. Gnedasjem, advocaat, a M. Grégoire, avocate,
- za PricewaterhouseCoopers Belastingadviseurs NV P. Hinnekensem, advocaat,
- za belgickou vládu S. Baeyensem, J.-C. Halleuxem a C. Pochet, jako zmocněnci,
- za italskou vládu G. Palmieri, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s G. De Socio, avvocato dello Stato,

* Jednací jazyk: nizozemština.

– za Evropskou komisi W. Roelsem a V. Uherem, 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 článku 49 SFEU.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi VP Capital NV a belgickou daňovou správou ve věci daňového zacházení s účetními operacemi souvisejícími s tím, že tato společnost zrušila v důsledku znovunabytí původní hodnoty opravné položky týkající se snížení hodnoty aktiv zaúčtované před přemístěním svého sídla z Lucemburska do Belgie.

Právní rámec

- 3 Podle čl. 24 prvního pododstavce bodu 2 code des impôts sur les revenus 1992 (zákon o dani z příjmů z roku 1992) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „CIR 92“) platí, že:

„Ziskem jakéhokoli průmyslového, obchodního nebo zemědělského podniku je:

[...]

2) jakékoli zvýšení hodnoty aktiv určených k výkonu profesní činnosti a jakékoli snížení hodnoty pasiv vyplývajících z této činnosti, pokud byly tyto zisky nebo ztráty realizovány nebo zaneseny v účetnictví nebo ročních uzávěrkách“.

- 4 Článek 44 odst. 1 CIR 92 uvádí:

„Odchylně od čl. 24 prvního pododstavce bodu 2, čl. 27 druhého pododstavce bodu 3, čl. 28 prvního pododstavce bodu 1 a čl. 28 posledního pododstavce a aniž je dotčen čl. 24 první pododstavec 1 bod 3, jsou od daně osvobozeny:

1) vyčíslený, ale nerealizovaný zisk, s výjimkou zhodnocení zásob a vyřizovaných objednávek;

[...]“

- 5 Článek 184 ter odst. 2 druhý pododstavec CIR 92 stanoví:

„V případě, že zahraniční společnost přemístí do Belgie svou hlavní provozovnu nebo obchodní či administrativní ústředí, budoucí přírůstky a úbytky hodnoty položek souvisejících se zahraničními provozovnami společnosti nebo položek jí přidělených do zahraničí se určí na základě účetní hodnoty, kterou mají v okamžiku přemístění.“

6 Článek 190 druhý pododstavec CIR 92 zní následovně:

„Pokud jde o nezdanitelnou nebo dočasně nezdaněnou část zisku podle čl. 44 odst. 1 a 3 a článků 44 bis, 44 ter a 47, použije se tento režim pouze v rozsahu, v němž je tato část zanesena a ponechávána na jednom nebo několika samostatných účtech pasiv a neslouží za základ pro výpočet ročního přídělů do zákonné rezervy nebo jakýchkoli odměn nebo jiných přídělů.“

7 Článek 198 odst. 7 CIR 92 stanoví:

„Za náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů se nepovažují:

[...]

7) snížení hodnoty akcií nebo podílů a ztráty z nich plynoucí, s výjimkou ztrát realizovaných při úplném rozdělení obchodního majetku společnosti do výše splaceného kapitálu představované těmito akciemi nebo podíly“.

8 Článek 206 CIR 92 zní:

„1. Předchozí ztráty z podnikání jsou postupně započítávány oproti příjmům z podnikání v každém z následujících zdaňovacích období.

Započtení ztrát z podnikání dosažených v zahraniční provozovně společnosti nacházející se ve státě, se kterým Belgie uzavřela dohodu o zamezení dvojímu zdanění, oproti belgickým ziskům podléhá prokázání toho, že tato ztráta nebyla odečtena od zisku této zahraniční provozovny. Mimo to poměrná část této ztráty z podnikání, která byla v jakémkoliv zdaňovacím období společností započtena oproti belgickým ziskům, u níž pro dané zdaňovací období společnost již neprokáže, že nebyla odečtena od zisku této zahraniční provozovny, nebo pokud je tato provozovna během zdaňovacího období v rámci vkladu, sloučení, rozdělení nebo obdobné transakce přemístěna, se připočte ke zdanitelnému příjmu za toto období.

[...]

3. V případě, že zahraniční společnost přemístí do Belgie své sídlo, hlavní provozovnu nebo své obchodní či administrativní ústředí, použije se ustanovení odst. 1 prvního pododstavce na ztráty z podnikání dosažené touto společností v belgické provozovně, kterou vlastnila před tímto přemístěním.“

9 A konečně článek 74 arrêté royal d'exécution du CIR 92 (královská vyhláška k provedení CIR 92) ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „AR/CIR 92“) stanoví:

„Pro stanovení výsledku hospodaření pro účely korporační daně výsledek zdaňovacího období, z něhož jsou vyloučeny snížení hodnot, přídělů do rezerv nebo kapitálové zisky osvobozené od daně podle článků 48, 190, 191 a 194 až 194 quater [CIR 92], sestává na základě svého určení z:

1) rezerv;

2) nezpůsobilých výdajů;

3) dividend.

Pro účely prvního pododstavce se:

1) ‚rezervami‘ rozumí výsledek přidělený do rezerv, snížený o:

[...]

– kapitálové zisky z akcií nebo podílů osvobozené od daně podle článků 192 a 521 [CIR 92], jakož i zrušení opravných položek k akciím nebo podílům vytvořených v průběhu zdaňovacího období, které byly dříve zdaněny na základě čl. 198 bodu 7 [CIR 92] jako nezpůsobitelné výdaje, pokud již tyto opravné položky nejsou na konci tohoto zdaňovacího období odůvodněné;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 10 VP Capital, společnost původně založená v Lucembursku, kde měla i své sídlo, zaúčtovala snížení hodnoty svých účastí v jiných společnostech. Tato snížení odečetla ze svých zdanitelných výsledků v Lucembursku, což vedlo ke zvýšení jejich převoditelných ztrát. Z důvodu svého ztrátového hospodaření nebyla VP Capital schopna tyto převoditelné ztráty v Lucembursku uplatnit.
- 11 Po těchto operacích přemístila v květnu 2009 VP Capital své sídlo z Lucemburska do Belgie. Stala se společností řídicí se belgickým právem.
- 12 Po tomto přemístění zrušila část opravných položek odrážejících uvedená snížení hodnoty, které zaúčtovala, když se její sídlo ještě nacházelo v Lucembursku. Uplatňovala přitom belgický režim osvobození od daně pro zrušení opravných položek k akciím nebo podílům ve společnostech stanoveného v článku 74 AR/CIR 92, který uvádí, že tyto operace jsou osvobozeny od daně, jelikož příslušná snížení hodnot nejsou v zásadě odečitatelná od zdanitelného příjmu jakožto náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů podle čl. 198 bodu 7 CIR 92.
- 13 Nicméně podle ustanovení čl. 184 ter odst. 2 druhého pododstavce CIR 92 ve spojení s jeho čl. 190 druhým pododstavcem se v případě přemístění sídla, hlavní provozovny nebo obchodního či administrativního ústředí zahraniční společnosti do Belgie, pokud jde o položky související se zahraničními provozovnami společnosti nebo položkami jí přidělené do zahraničí, budoucí přírůstky a úbytky hodnoty těchto aktiv určí na základě účetní hodnoty, kterou mají v okamžiku tohoto přemístění. Vyčíslený, ale nerealizovaný zisk (dále jen „latentní zisk“) je osvobozen od daně za podmínky, že je zanesen na samostatném účtu pasiv. Vzhledem k tomu, že zrušení opravných položek zaúčtované společností VP Capital po přemístění jejího sídla do Belgie nebylo zaneseno na samostatném účtu pasiv, měla belgická daňová správa za to, že podléhá zdanění.
- 14 V rámci sporu mezi společností VP Capital a touto správou ve věci daňového zacházení s dotčenými operacemi se Hof von Cassatie (Kasační soud, Belgie) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je taková vnitrostátní právní úprava, jako je úprava dotčená [ve věci v původním řízení], v rozporu se svobodou usazování zaručenou článkem 49 SFEU, pokud vede k tomu, že lucemburská společnost, která zaúčtuje v Lucembursku snížení hodnoty akcií nebo podílů, které sice formálně odečte od svého zdanitelného hospodářského výsledku, ale z důvodu, že se nachází

v daňové ztrátě, ji ve skutečnosti od tohoto výsledku odečíst nemůže, je po přemístění svého sídla do Belgie v této zemi zdaněna v souvislosti se zrušením opravných položek k tomuto snížení hodnoty v důsledku znovunabytí její původní výše, pokud příslušné zvýšení hodnoty není zaúčtováno na nedisponibilní pasivní účet, zatímco belgická společnost, která v Belgii zaúčtuje snížení hodnoty akcií nebo podílů není v souvislosti se zrušením dotčených opravných položek zdaňována, pokud tato snížení již nebyla odečtena od belgického zdanitelného hospodářského výsledku, aniž by přitom příslušné zvýšení hodnoty muselo být zaúčtováno na nedisponibilní pasivní účet.“

K předběžné otázce

- 15 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU brání vnitrostátní daňové právní úpravě, podle které je zvýšení hodnoty akcií nebo podílů společností zaúčtované společností v členském státě po přemístění svého sídla do tohoto státu považováno za latentní kapitálový zisk bez ohledu na to, zda v souvislosti s těmito akciemi nebo podíly došlo k zaúčtování snížení jejich hodnoty touto společností v době, kdy ještě byla daňovým rezidentem jiného členského státu.
- 16 Je třeba připomenout, že podle článku 49 SFEU ve spojení s jejím článkem 54 požívají svobody usazování společnosti založené podle práva některého členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu uvnitř Evropské unie (rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, bod 24). Využití této svobody zahrnuje právo takové společnosti přemístit toto sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu do jiného členského státu.
- 17 Je třeba rovněž připomenout, že ustanovení unijního práva týkající se svobody usazování směřují mimo jiné k zajištění práva na národní zacházení v hostitelském členském státě (rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, body 27 a 31).
- 18 V tomto rámci se společnost založená podle práva jednoho členského státu, která přemísťuje své sídlo do jiného členského státu, může dovolávat článku 49 SFEU za účelem zpochybnění daňových důsledků, které jsou s tímto přemístěním spojeny v hostitelském členském státě (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, body 26 a 28).
- 19 Článek 49 SFEU však nezaručuje, že takové přemístění bude daňově neutrální. Vzhledem k rozdílům mezi právními úpravami členských států v této oblasti může být v jednotlivých případech více či méně výhodné. Svoboda usazování neukládá členskému státu povinnost přizpůsobit svá daňová pravidla pravidlům jiných členských států tak, aby za každé situace zaručovala zdanění odstraňující veškeré odlišnosti vyplývající z vnitrostátních daňových právních úprav (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, bod 32 a citovaná judikatura).
- 20 Ze spisu, který má Soudní dvůr k dispozici, vyplývá, že podle čl. 198 bodu 7 CIR 92 není snížení hodnoty akcií nebo podílů ve společnostech v zásadě odpočitatelné od zdanitelného příjmu jakožto náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů. Článek 74 AR/CIR 92 naproti tomu od korporační daně osvobozuje pozdější zrušení souvisejících opravných položek.
- 21 Ze spisu nicméně rovněž vyplývá, že podle čl. 184 ter odst. 2 druhého pododstavce CIR 92 se kapitálové zisky a ztráty dosažené po přemístění sídla společnosti do Belgie určí na základě účetní hodnoty v okamžiku tohoto přemístění. V této souvislosti jsou za latentní zisky, které jsou

vyloučeny z daňového zvýhodnění představovaného osvobozením stanoveným v článku 74 AR/CIR 92, považována zvýšení hodnoty akcií nebo podílů ve společnostech zaúčtovaných společnostmi, která přemístila své sídlo do Belgie, včetně případů, kdy zaúčtování tohoto zvýšení odpovídá zrušení souvisejících opravných položek (v důsledku znovunabytí původní hodnoty) zaúčtovaných před tímto přesunem, které v členském státě původu nevedly k odpočtu ze zdanitelného hospodářského výsledku jakožto náklady vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů.

- 22 Taková právní úprava, jako je úprava dotčená v původním řízení, zavádí na úkor společností založených podle právních předpisů jednoho členského státu, které využijí svobody usazování, rozdílné zacházení, které může společnosti odrazovat od přemístění svého sídla do jiného členského státu za účelem výkonu hospodářské činnosti. Toto rozdílné zacházení lze připustit pouze tehdy, jestliže se týká situací, které nejsou objektivně srovnatelné, nebo je odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu a jemu přiměřené (rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, bod 36 a citovaná judikatura).
- 23 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními (rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, bod 37 a citovaná judikatura).
- 24 S ohledem na opatření přijatá členským státem k zachování rozdělení zdaňovací pravomoci mezi členské státy, jako je tomu, s výhradou ověření předkládajícím soudem, v případě právní úpravy dotčené v původním řízení, se společnost, která v členském státě zaúčtovala snížení hodnoty akcií nebo podílů ve společnostech, a společnost, která přemístila své sídlo do tohoto státu poté, co takové snížení hodnoty zaúčtovala v jiném členském státě, v zásadě nenacházejí ve srovnatelné situaci.
- 25 Společnost, která provádí takové přemístění, totiž postupně spadá pod zdaňovací pravomoc dvou členských států, tedy státu původu za období, v němž bylo snížení hodnoty zaúčtováno, a hostitelského státu za období, v němž bylo zaúčtováno zvýšení hodnoty na původní úroveň.
- 26 Vzhledem k absenci zdaňovací pravomoci hostitelského členského státu za období, v němž bylo snížení hodnoty akcií nebo podílů zaúčtováno, se společnost, která přemístila své sídlo do tohoto státu a která v něm následně zaúčtuje zvýšení hodnoty těchto akcií nebo podílů, nenachází v situaci srovnatelné se situací společnosti, která spadala do zdaňovací pravomoci tohoto státu již v období, v němž bylo zaúčtováno snížení hodnoty.
- 27 Z téhož důvodu není, na rozdíl od tvrzení společnosti VP Capital, situace společnosti, která přemístila své sídlo do členského státu předtím, než zrušila opravné položky zaúčtované před tímto přemístěním, srovnatelná se situací holdingové společnosti usazené v tomto členském státě, která vykazuje daňové ztráty, se situací společnosti, která zaúčtovala snížení hodnoty v uvedeném státě, když v něm podléhala korporační dani, nebo se situací společnosti z téhož státu, která ruší stálou provozovnou nacházející se v jiném členském státě, v němž došlo k zaúčtování snížení hodnoty.
- 28 V projednávaném případě je navíc třeba podotknout, že podle informací, které má Soudní dvůr k dispozici, žalobkyně v původním řízení v Lucembursku, tedy v členském státě svého původu, uplatnila snížení hodnoty, které zaúčtovala před přemístěním svého sídla, což mělo z důvodu její

ztrátovosti za následek zvýšení jejich převoditelných ztrát. Okolnost, že tyto ztráty od svého zdanitelného hospodářského výsledku fakticky nemohla odečíst, vyplývá z následného rozhodnutí využít svobodu usazování a provést uvedené přemístění.

- 29 Výše uvedené úvahy nemohou být zpochybněny rozsudkem ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424). Řešení zvolené v uvedeném rozsudku totiž spadá do rámce judikatury Soudního dvora týkající se zohlednění, v členském státě sídla mateřské společnosti, konečných ztrát vykázaných dceřinou společností usazenou nebo stálou provozovnou nacházející se během daného zdaňovacího období v jiném členském státě. Nelze ho použít na situaci společnosti, která přemístila své sídlo z jednoho členského státu do jiného a požaduje, aby v tomto jiném státě byly zohledněny operace zaúčtované v prvním státě před tímto přemístěním (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. února 2020, AURES Holding, C-405/18, EU:C:2020:127, body 44 až 48).
- 30 S ohledem na výše uvedené je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU nebrání vnitrostátní daňové právní úpravě, podle které je zvýšení hodnoty akcií nebo podílů společností zaúčtované společností v členském státě po přemístění svého sídla do tohoto státu považováno za latentní kapitálový zisk bez ohledu na to, zda v souvislosti s těmito akciemi nebo podíly došlo k zaúčtování snížení jejich hodnoty touto společností v době, kdy ještě byla daňovým rezidentem jiného členského státu.

K nákladům řízení

- 31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (devátý senát) rozhodl takto:

Článek 49 SFEU nebrání vnitrostátní daňové právní úpravě, podle které je zvýšení hodnoty akcií nebo podílů společností zaúčtované společností v členském státě po přemístění svého sídla do tohoto státu považováno za vyčíslený, ale nerealizovaný kapitálový zisk bez ohledu na to, zda v souvislosti s těmito akciemi nebo podíly došlo k zaúčtování snížení jejich hodnoty touto společností v době, kdy ještě byla daňovým rezidentem jiného členského státu.

Podpisy.