Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 8. marca 2017 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Priame dane — Spoločnosti z rôznych členských štátov — Spoločný systém zdaňovania — Fúzia zlúčením — Predchádzajúci súhlas daňového úradu — Smernica 90/434/EHS — článok 11 ods. 1 písm. a) — Daňový podvod alebo daňový únik — Sloboda usadiť sa“

Vo veci C-14/16,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) z 30. decembra 2015 a doručený Súdnemu dvoru 11. januára 2016, ktorý súvisí s konaním:

Euro Park Service, nástupnícka spoločnosť spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil,

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predsedníčka prvej komory R. Silva de Lapuerta, sudcovia E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (spravodajca) a S. Rodin,

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomníčka: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. septembra 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Euro Park Service, nástupnícka spoločnosť spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil, v zastúpení: pôvodne N. Boullez, avocat, neskôr N. Boullez a M. Castro, avocats,

— francúzska vláda, v zastúpení: pôvodne D. Colas a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia, neskôr D. Colas, E. de Moustier a S. Ghiandoni, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: W. Roels a L. Pamukcu, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 26. októbra 2016,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: francúzština.

Rozsudok

1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ a článku 11 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 Táto žiadosť bola podaná v rámci sporu medzi spoločnosťou Euro Park Service (ďalej len „Euro Park“) ako právnym nástupcom spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil (ďalej len „Cairnbulg“) a Ministre des Finances et des Comptes publics (minister financií a verejného rozpočtu, Francúzsko, ďalej len „daňový úrad“) týkajúceho sa odmietnutia daňového úradu priznať spoločnosti Cairnbulg výhodu odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z aktív tejto spoločnosti v rámci operácie jej zlúčenia so spoločnosťou usadenou v inom členskom štáte, a to z dôvodu, že zlučujúce sa spoločnosti nepožiadali o predchádzajúci súhlas daňového úradu.

Právny rámec

Právo Únie

3 Účelom smernice 90/434 je podľa jej prvého odôvodnenia zaručiť, aby operáciám pri reštrukturalizácii spoločností z rôznych členských štátov, akými sú zlúčenia, rozdelenia, prevody majetku a výmeny akcií, nebránili obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských štátov.

4 Táto smernica preto stanovuje režim, podľa ktorého uvedené operácie nemajú samy osebe mať za následok vznik daňovej povinnosti. Prípadné zodpovedajúce kapitálové zisky sa v zásade môžu zdaniť, ale len v okamihu, keď skutočne dôjde k ich realizácii.

5 Prvé štyri odôvodnenia spolu s deviatym odôvodnením tejto smernice znejú takto:

„keďže zlúčenia [zlúčenia, rozdelenia – *neoficiálny preklad*], prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín môžu byť nevyhnutné v spoločenstve, aby sa vytvorili podmienky podobné podmienkam medzinárodného trhu a aby sa takto zabezpečilo vytvorenie a účinné fungovanie spoločného trhu; keďže takýmto operáciám by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín; keďže je preto nevyhnutné zaviesť vo vzťahu k takýmto operáciám daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska konkurencie, aby sa podniky mohli prispôsobiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni;

keďže daňové ustanovenia takéto operácie znevýhodňujú v porovnaní s pravidlami vzťahujúcimi sa na podniky v tej istej členskej krajine; keďže je nevyhnutné tieto znevýhodnenia odstrániť;

keďže tento cieľ sa nedá dosiahnuť rozšírením systémov platných v súčasnosti v členských krajinách na úroveň spol[o]čenstiev, pretože rozdiely medzi týmito systémami vyvolávajú skreslenie; keďže uspokojivé riešenie môže v tomto ohľade priniesť iba spoločný daňový systém;

keďže spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov štátu prevádzanej alebo nadobudnutej spoločnosti;

…

keďže je nevyhnutné dať členským štátom možnosť odmietnuť uplatňovať túto smernicu v prípadoch, keď cieľom zlúčenia, rozdelenia, prevodu majetku alebo výmeny akcií je daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní [daňový podvod alebo daňový únik - *neoficiálny preklad*]…“.

6 Článok 4 ods. 1 uvedenej smernice stanovuje:

„Zlúčenie alebo rozdelenie nemá mať za následok zdanenie kapitálových ziskov počítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou pre daňové účely. …“

7 Článok 11 ods. 1 písm. a) tej istej smernice stanovuje:

„Členský štát môže odmietnuť uplatňovať ustanovenia hlavy II, III a IV alebo ich časť alebo môže zrušiť všetky výhody, ktoré z nich vyplývajú, ak sa preukáže, že zlúčenie, rozdelenie, prevod aktív alebo výmena akcií:

a) má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní [daňový podvod alebo daňový únik – *neoficiálny preklad*]; alebo skutočnosť, že jedna z operácií uvedených v článku 1 nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, napr. reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, ktorá môže viesť k predpokladu [skutočnosť, že niektorá z operácií uvedených v článku 1 nie je vykonaná z riadnych hospodárskych dôvodov, ako napríklad reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločností zúčastňujúcich sa na operácii, môže viesť k predpokladu – *neoficiálny preklad*], že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní [daňový podvod – *neoficiálny preklad*] alebo daňový únik“.

Francúzske právo

8 Relevantné ustanovenia francúzskeho Code général des impôts (všeobecný daňový zákonník, ďalej len „CGI“), účinného vo Francúzsku v čase skutkových okolností, o aké ide vo veci samej, sú tieto.

9 Článok 210 A CGI stanovuje:

„1. Čisté kapitálové zisky a zisky z celkového majetku prevedeného v rámci zlúčenia nepodliehajú dani z príjmov právnických osôb.

…

3. Uplatňovanie týchto ustanovení je podmienené tým, že nástupnícka spoločnosť sa v zmluve o zlúčení zaviaže, že splní nasledujúce požiadavky:

…

b) nahradí zanikajúcu spoločnosť v súvislosti s opätovným zahrnutím daňových výsledkov, ktorých zohľadnenie bolo odložené na účely zdanenia zanikajúcej spoločnosti;

c) uskutoční kalkuláciu dosiahnutých kapitálových ziskov z akéhokoľvek neskoršieho postúpenia neodpisovateľného dlhodobého majetku, ktorý bol do nej vložený, a to v hodnote, akú mal tento majetok z daňového hľadiska v účtovníctve zanikajúcej spoločnosti;

d) do svojho zisku podliehajúceho dani opäť zahrnie kapitálový zisk nadobudnutý z vloženia odpisovateľného majetku…“.

10 Článok 210 B ods. 3 uvedeného zákonníka uvádza:

„… Súhlas sa vydá v prípade, že vzhľadom na prevádzaný majetok:

a) je daná operácia odôvodnená hospodárskymi dôvodmi a vedie najmä k vykonávaniu samostatnej podnikateľskej činnosti preberajúcou spoločnosťou, na ktorú bola táto činnosť prevedená, alebo k reštrukturalizácii, ako aj k spojeniu účastníkov operácie;

b) hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov operácie nie je daňový podvod alebo daňový únik;

c) podmienky operácie umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zohľadnenie na účely zdanenia bolo odložené.“

11 Podľa vnútroštátneho súdu sa článkom 210 C CGI preberá do vnútroštátneho práva smernica 90/4343. Tento článok uvádza:

„1. Ustanovenia článkov 210 A a 210 B sa vzťahujú na operácie, na ktorých sa zúčastňujú výlučne právnické osoby alebo organizácie podliehajúce dani z príjmov právnických osôb.

2. Na prevody majetku francúzskych právnických osôb na zahraničné právnické osoby sa tieto ustanovenia uplatnia len vtedy, keď tieto prevody boli vopred povolené za podmienok ustanovených v článku 210 B ods. 3“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Dňa 26. novembra 2004 bola spoločnosť Cairnbulg zriadená podľa francúzskeho práva zrušená bez likvidácie, a to na základe rozhodnutia a v prospech jej jediného spoločníka, spoločnosti Euro Park zriadenej podľa luxemburského práva. Pri tejto príležitosti si Cairnbulg v priznaní výsledkov, ktoré podala 25. januára 2005 za zdaňovacie obdobie končiace 26. novembra 2004, zvolila osobitný systém zdaňovania pre zlúčenia ustanovený v článkoch 210 A a nasledujúcich CGI. V dôsledku toho nepriznala na účely dane z príjmov právnických osôb čisté kapitálové zisky a zisky z majetku, ktorý previedla na spoločnosť Euro Park.

13 V notárskej listine z 19. apríla 2005 bol majetok prevedený spoločnosťou Cairnbulg ocenený podľa jeho čistej účtovnej hodnoty, ktorá predstavovala 9 387 700 eur. Spoločnosť Euro Park v ten istý deň previedla uvedené aktíva na spoločnosť SCI IBC Ferrier za cenu 15 776 600 eur zodpovedajúcu ich trhovej hodnote k 26. novembru 2004.

14 Daňový úrad po vykonaní daňovej kontroly spochybnil uplatnenie osobitného systému zdaňovania pri zlúčeniach, a to z dôvodu, že spoločnosť Cairnbulg nepožiadala o súhlas ministerstva stanovený v článku 210 C CGI a tento súhlas by jej v každom prípade nebol udelený, pretože predmetnú operáciu nemožno odôvodniť hospodárskymi dôvodmi, ale jej cieľom bol daňový podvod alebo daňový únik. Preto bola spoločnosti Euro Park ako právnemu nástupcovi spoločnosti Cairnbulg uložená povinnosť zaplatiť dodatočné príspevky na daň z príjmov právnických osôb a nedoplatky na tejto dani, spolu so sankciami ustanovenými v CGI pre prípad úmyselného nesplnenia daňovej povinnosti.

15 Spoločnosť Euro Park podala na Tribunal administratif de Paris (Správny súd Paríž, Francúzsko) návrh na oslobodenie od povinnosti zaplatiť uvedené daňové povinnosti a sankcie. Keďže tento súd zamietol návrh spoločnosti Euro Park, táto spoločnosť podala odvolanie na Cour d'appel de Paris (Odvolací súd Paríž, Francúzsko), ktorý toto zamietnutie potvrdil.

16 Spoločnosť Euro Park preto podala kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada), v ktorom namieta, že článok 210 C ods. 2 CGI predstavuje neodôvodnené obmedzenie článku 49 ZFEÚ a tým aj slobody usadiť sa, a to tým, že podriaďuje konaniu o udelení predchádzajúceho súhlasu výlučne prevody v prospech zahraničných právnických osôb, zatiaľ čo prevody v prospech domácich právnických osôb sú z takéhoto konania vyňaté.

17 Za týchto podmienok Conseil d'État (Štátna rada, Francúzsko) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Ak členský štát prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy preberie do svojho vnútroštátneho právneho poriadku možnosť stanovenú v článku 11 ods. 1 smernice [90/434], sú akty prijaté na účely uplatnenia uvedenej možnosti preskúmateľné z hľadiska primárneho práva Únie?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, majú sa ustanovenia článku 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorej cieľom je boj proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, podriadila uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia výhradne v prípade prevodov majetku na zahraničné právnické osoby, pričom prevody majetku na právnické osoby založené podľa vnútroštátneho práva sú z tohto postupu vylúčené?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

18 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či právo Únie umožňuje posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy ako vo veci samej, z hľadiska primárneho práva, aj keď táto právna úprava bola prijatá na prebratie možnosti, ktorú ponúka článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, do vnútroštátneho právneho poriadku.

19 Podľa ustálenej judikatúry sa musí akékoľvek vnútroštátne opatrenie v oblasti, ktorá bola predmetom úplnej harmonizácie na úrovni Európskej únie, posudzovať vzhľadom na ustanovenia takéhoto harmonizačného opatrenia a nie na ustanovenia primárneho práva (rozsudok z 12. novembra 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, bod 40 a citovaná judikatúra).

20 Preto je potrebné určiť, či článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 vykonal takúto harmonizáciu.

21 V prejednávanej veci postačí konštatovať, že zo znenia tohto ustanovenia jasne vyplýva, že v tomto prípade to tak nie je.

22 Ako totiž vyplýva z tohto znenia, uvedené ustanovenia priznáva členským štátom len možnosť odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich časť alebo zrušiť z nich vyplývajúce výhody, ak je hlavným cieľom operácie spadajúcej do rozsahu pôsobnosti tohto ustanovenia, ako je operácia zlúčenia týkajúceho sa spoločností z rôznych členských štátov (operácia cezhraničného zlúčenia), alebo jedným z jej hlavných cieľov, daňový podvod alebo daňový únik (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 38).

23 V rámci uvedenej vyhradenej právomoci toto ustanovenie ďalej povoľuje členským štátom stanoviť domnienku daňového podvodu alebo daňového úniku, ak sa daná operácia zlúčenia neuskutočňuje z riadnych hospodárskych dôvodov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 39).

24 Napokon, pokiaľ ide o využitie takejto možnosti a uplatňovanie tejto domnienky, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vzhľadom na neexistenciu podrobnejších ustanovení práva Únie v tejto súvislosti prináleží členským štátom, aby pri rešpektovaní zásady proporcionality stanovili pravidlá potrebné na uplatňovanie článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 43).

25 Za týchto okolností je potrebné konštatovať, že cieľom tohto ustanovenia, pokiaľ ide o opatrenia súvisiace s bojom proti daňovým podvodom a daňovým únikom, nie je vykonať úplnú harmonizáciu na úrovni Únie.

26 Preto je potrebné na prvú položenú otázku odpovedať tak, že keďže článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 nevykonal úplnú harmonizáciu, právo Únie umožňuje posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy ako vo veci samej, z hľadiska primárneho práva, aj keď táto právna úprava bola prijatá na prebratie možnosti, ktorú ponúka uvedené ustanovenie, do vnútroštátneho právneho poriadku.

O druhej otázke

27 Svojou druhou otázkou sa predkladajúci súd v zásade pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať tak, že mu odporuje vnútroštátna úprava ako úprava vo veci samej, ktorá v prípade cezhraničného zlúčenia podriaďuje priznanie daňových výhod uplatniteľných na takúto operáciu na základe smernice 90/434, v prejednávanej veci priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z majetku francúzskej spoločnosti prevedeného na spoločnosť usadenú v inom členkom štáte, konaniu o udelení predchádzajúceho súhlasu, v rámci ktorého musí daňovník na získanie takéhoto súhlasu preukázať, že dotknutá operácia je odôvodnená hospodárskymi dôvodmi, že jej hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov nie je daňový podvod ani daňový únik, a že jej podmienky umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zdanenie bolo odložené, aj keď v prípade operácie vnútroštátneho zlúčenia sa takýto odklad umožní bez toho, aby bol daňovník podrobený takémuto konaniu.

28 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už spresnil, že operácia cezhraničného zlúčenia predstavuje osobitný spôsob výkonu slobody usadiť sa, dôležitý pre riadne fungovanie vnútorného trhu, a tým patrí medzi hospodárske činnosti, v súvislosti s ktorými sú členské štáty povinné rešpektovať túto slobodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. decembra 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, bod 19).

29 Na to, aby tomuto osobitnému spôsobu výkonu slobody usadiť sa nebránili osobitné obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia vyplývajúce z daňových ustanovení členských štátov, zavádza smernica 90/434, ako to vyplýva z jej prvého až piateho odôvodnenia, spoločný systém zdaňovania tým, že stanovuje daňové výhody, akou je odklad zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedeného majetku v súvislosti s takouto operáciou.

30 Súdny dvor už v tomto kontexte mal príležitosť konštatovať, že členské štáty musia poskytnúť daňové výhody operáciám patriacim do rozsahu pôsobnosti tejto smernice, s výnimkou tých operácií, ktorých hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov je daňový podvod alebo daňový únik v zmysle článku 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice (rozsudok z 11. decembra 2008, A.T., C-285/07, EU:C:2008:705, bod 30).

31 Keďže vnútroštátny súd a francúzska vláda uviedli, že cieľom dotknutej právnej úpravy je zabezpečiť prebratie smernice 90/434, a osobitne jej článku 11 ods. 1 písm. a) do vnútroštátneho právneho poriadku, je potrebné určiť najprv, či možno prijatie vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej, založiť na tomto ustanovení, a či preto táto smernica bráni alebo nebráni prijatiu takéhoto ustanovenia.

O článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434

32 Podľa právnej úpravy vo veci samej je priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z aktív prevedených francúzskou spoločnosťou na spoločnosť usadenú v inom členskom štáte podmienené konaním o udelení predchádzajúceho súhlasu, v ktorom musí daňovník na získanie tejto výhody preukázať splnenie troch podmienok, a to, že i) dotknutá operácia je odôvodnená hospodárskymi dôvodmi, ii) jej hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov nie je daňový podvod ani daňový únik a že iii) podmienky operácie umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zdanenie bolo odložené.

33 Vzniká teda otázka, či článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 bráni prijatiu takejto právnej úpravy.

– O existencii konania o udelení predchádzajúceho súhlasu

34 Pokiaľ ide o existenciu konania o udelení predchádzajúceho súhlasu, je potrebné pripomenúť, že smernica 90/434 neobsahuje žiadnu procesnú podmienku, ktorú by členské štáty boli povinné dodržať na účely poskytnutia daňových výhod upravených v tejto smernici.

35 Aj za predpokladu, že táto smernica umožňuje členským štátom stanoviť takúto podmienku, tá, ktorú stanovuje právna úprava vo veci samej, nie je s touto smernicou zlučiteľná.

36 V prípade neexistencie právnej úpravy Únie pre príslušnú oblasť je vecou právneho poriadku každého členského štátu stanoviť procesné pravidlá, ktoré majú zabezpečiť ochranu práv, ktoré daňovníkom vyplývajú z práva Únie podľa zásady procesnej autonómie členských štátov, pod podmienkou, že takéto pravidlá nie sú menej priaznivé ako pravidlá upravujúce obdobné situácie vnútroštátnej povahy (zásada ekvivalencie) a že nevedú k praktickej nemožnosti alebo nadmernému sťaženiu výkonu práv priznaných právnym poriadkom Únie (zásada efektivity) (rozsudok z 18. októbra 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, bod 23 a citovaná judikatúra).

37 Pokiaľ ide o poslednú uvedenú zásadu, je potrebné pripomenúť, že každý prípad vyvolávajúci otázku, či vnútroštátne procesné pravidlo prakticky znemožňuje alebo nadmerne sťažuje výkon práv jednotlivcov priznaných právnym poriadkom Únie, je potrebné skúmať s prípadným prihliadnutím na zásady, ktoré sú základom dotknutého vnútroštátneho súdneho systému, medzi ktorými je aj zásada právnej istoty (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. júna 2013, Agrokonsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, bod 48, a zo 6. októbra 2015, Târşia, C-69/14, EU:C:2015:662, bod 36).

38 Súdny dvor už v tejto súvislosti spresnil, že požiadavka právnej istoty platí s osobitným dôrazom v prípade, keď ide o právnu úpravu Únie, z ktorej môžu vyplynúť finančné náklady, aby sa umožnilo dotknutým osobám poznať s istotou rozsah povinností, ktoré im táto úprava stanovuje (pozri v tomto zmysle rozsudky z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72, ako aj z 9. júla 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 34).

39 Pokiaľ ide v prejednávanom prípade o zásadu ekvivalencie, francúzska vláda na pojednávaní uviedla, že konanie o udelení predchádzajúceho súhlasu podľa vnútroštátnej úpravy vo veci samej sa v zásade uplatní len v prípade operácií cezhraničného zlúčenia. Vzhľadom na to však Súdny dvor nemá k dispozícii potrebné podklady, pokiaľ ide o procesné pravidlá uplatniteľné na operácie vnútroštátneho zlúčenia, aby mohol posúdiť, či sú prvé zmienené operácie podrobené menej priaznivému zaobchádzaniu v porovnaní s druhými zmienenými. Vnútroštátnemu súdu prináleží, aby porovnal procesné pravidlá uplatniteľné jednak na operácie cezhraničného zlúčenia, a jednak na operácie vnútroštátneho zlúčenia, a aby overil súlad tejto právnej úpravy s touto zásadou.

40 Pokiaľ ide o zásadu efektivity, dodržanie požiadavky právnej istoty vyžaduje, aby procesné pravidlá, ktoré slúžia na vykonanie smernice 90/434, a konkrétne jej článku 11 ods. 1 písm. a), boli dostatočne presné, jasné a predvídateľné, aby umožňovali daňovníkom poznať s istotou svoje práva, aby bolo zaručené, že budú schopní využívať daňové výhody podľa uvedenej smernice a využiť ju pred vnútroštátnymi súdmi (pozri v tomto zmysle rozsudky z 28. februára 1991, Komisia/Nemecko, C-131/88, EU:C:1991:87, bod 6; z 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, body 44 a 45; z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-582/08, EU:C:2010:429, body 49 a 50, ako aj z 18. októbra 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, bod 36 a citovanú judikatúru).

41 V prejednávanej veci je však potrebné uviesť, že právna úprava vo veci samej neuvádza pravidlá uplatňovania dotknutého konania o udelení predchádzajúceho súhlasu. Počas pojednávania francúzska vláda túto informáciu potvrdila, pričom uviedla niekoľko spresnení týkajúcich sa týchto pravidiel vychádzajúc z praxe, ktorú používajú daňové úrady. V tejto súvislosti uvedená vláda podotkla, že aj keď táto právna úprava stanovuje tri podmienky potrebné na získanie predchádzajúceho súhlasu, podľa zaužívanej praxe daňových úradov na udelenie súhlasu postačuje, aby bola splnená len jedna podmienka, a to existencia hospodárskych dôvodov. Uvedená vláda ďalej spresňuje, že podľa rovnakej praxe nemá konanie o udelení predchádzajúceho súhlasu ani odkladné účinky na operáciu cezhraničného zlúčenia. Preto môže byť táto operácia, pre ktorú bola podaná žiadosť o udelenie súhlasu pred jej vykonaním, uskutočnená pred samotným udelením súhlasu daňovým úradom.

42 Ako v tejto súvislosti uviedol generálny advokát v bodoch 30 až 34 a 57 svojich návrhov, je potrebné konštatovať, že ustanovenia dotknutej právnej úpravy vo veci samej vôbec nezodpovedajú praxi uplatňovanej daňovými orgánmi, čo je spôsobilé vyvolať neistotu, pokiaľ ide o pravidlá uplatňovania článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434. Tieto pravidlá sa teda nezdajú byť dostatočne presné, jasné a predvídateľné na to, aby umožnili daňovníkom poznať presne ich práva, a to navyše o to viac, že niektoré z nich je možné meniť podľa vlastného uváženia daňového úradu.

43 Francúzska vláda na pojednávaní ďalej uviedla, že zamietavé rozhodnutie je vždy odôvodnené, pričom však spresnila, že uplynutie lehoty štyroch mesiacov bez odpovede daňového úradu predstavuje vznik implicitného rozhodnutia o zamietnutí, ktoré v takom prípade neobsahuje odôvodnenie, ak o to daňovník nepožiada.

44 Je však potrebné konštatovať, že ani takáto úprava nespĺňa požiadavku právnej istoty.

45 Na to, aby daňovník mohol presne poznať rozsah práv a povinností, ktoré mu vyplývajú zo smernice 90/434 a postupovať podľa jej ustanovení (pozri v tomto zmysle rozsudky z 10. marca 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, body 44 a 45, ako aj z 15. júla 2010, Komisia/Spojené kráľovstvo, C-582/08, EU:C:2010:429, body 49 a 50), rozhodnutie daňového orgánu, ktorým sa daňovníkovi odopiera priznanie daňovej výhody na základe tejto smernice, musí byť vždy odôvodnené, aby mohol daňovník overiť opodstatnenosť dôvodov, ktoré viedli tento orgán k nepriznaniu výhody podľa uvedenej smernice, a prípadne domáhať sa svojho práva pred príslušnými súdmi.

46 Za týchto okolností sa zdá, že procesné pravidlá vo veci samej porušujú požiadavku právnej istoty, a že preto táto právna úprava nedodržiava zásadu efektivity.

– O podmienkach požadovaných na účely priznania daňových výhod stanovených smernicou 90/434

47 Pokiaľ ide o podmienky požadované uvedenou právnou úpravou, je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už opakovane rozhodol, že spoločný systém zdaňovania zavedený smernicou 90/434, ktorý obsahuje rôzne daňové výhody, sa uplatňuje rovnako na všetky operácie patriace do rozsahu pôsobnosti tejto smernice bez ohľadu na ich dôvody, či už sú finančné, ekonomické, alebo čisto daňové (rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 41 a citovaná judikatúra).

48 Súdny dvor už taktiež spresnil, že členské štáty môžu len výnimočne a v osobitných prípadoch podľa článku 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich časť alebo zrušiť výhody, ktoré z nich vyplývajú (rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 45 a citovaná judikatúra).

49 Keďže toto ustanovenie predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla zavedeného smernicou 90/434, teda z výhody zo spoločného systému zdaňovania uplatniteľného na operácie v rozsahu pôsobnosti tejto smernice, je potrebné toto ustanovenie vykladať reštriktívne (rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 46).

50 Je však potrebné v prvom rade uviesť, že aj keď v prejednávanej veci smernica 90/434 zakotvuje ako zásadu priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedeného majetku, pričom ako jedinú podmienku pre odmietnutie priznania tohto odkladu stanovuje prípad, keď je hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov zamýšľanej operácie daňový podvod alebo daňový únik (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 45), dotknutá právna úprava vo veci samej všeobecným spôsobom odopiera priznanie tejto výhody, s výnimkou prípadu, keď daňovník najprv splní formálne a materiálne podmienky stanovené touto právnou úpravou.

51 Po druhé, keďže táto právna úprava podmieňuje poskytnutie uvedenej výhody splnením troch podmienok uvedených v bode 32 tohto rozsudku, rozširuje tým, ako uviedol generálny advokát v bodoch 34 až 36 svojich návrhov, rozsah právomoci vyhradenej členským štátom, ako bola opísaná v bodoch 22 a 23 tohto rozsudku, nad rámec článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434.

52 Po tretie, ako uviedol generálny advokát v bode 36 svojich návrhov, v rozpore s tým, čo tvrdí francúzska vláda, tretia podmienka stanovená právnou úpravou vo veci samej, a to, že podmienky operácie umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zdanenie bolo odložené, ktorá navyše ani nie je uvedená v smernici 90/434, nemôže byť odôvodnená bojom proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom, keďže tento cieľ je už výslovne pokrytý druhou podmienkou, ktorú táto právna úprava stanovuje.

53 Po štvrté, pokiaľ ide o domnienku daňového podvodu alebo daňového úniku stanovenú v článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, je potrebné pripomenúť, že toto ustanovenie umožňuje členským štátom stanoviť domnienku daňového podvodu alebo daňového úniku len v prípade, keď zamýšľaná operácia smeruje výlučne k získaniu daňovej výhody, a teda nie je vykonaná z riadnych hospodárskych dôvodov (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 45, a z 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, bod 36).

54 Po piate z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že členské štáty nemôžu pri prebratí článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 vychádzať zo všeobecnej domnienky daňového podvodu alebo daňového úniku.

55 Súdny dvor už totiž v tejto súvislosti spresnil, že s cieľom overiť, či plánovaná operácia sleduje cieľ daňového podvodu alebo daňového úniku, príslušné vnútroštátne orgány nemôžu uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia pristúpiť v každom jednotlivom prípade k celkovému preskúmaniu danej operácie, keďže zavedenie pravidla všeobecného rozsahu, ktoré okamžite vylučuje niektoré druhy operácií z daňového zvýhodnenia bez prihliadnutia na otázku, či skutočne ide, alebo nejde o daňový podvod alebo daňový únik, ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie toho, aby sa predišlo takémuto daňovému podvodu alebo takémuto daňovému úniku, a narúša cieľ sledovaný touto smernicou (rozsudok z 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais, C-126/10, EU:C:2011:718, bod 37).

56 Keďže však dotknutá právna úprava vo veci samej systematicky a nepodmienečne vyžaduje, aby daňovník pre získanie odkladu zdanenia kapitálového zisku na základe smernice 90/434 preukázal, že dotknutá operácia je odôvodnená hospodárskymi dôvodmi a že jej hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov nie je daňový podvod alebo daňový únik, a to bez toho, že by sa od daňového úradu vyžadoval aspoň počiatočný dôkaz o absencii riadnych hospodárskych dôvodov alebo o náznakoch daňového podvodu alebo daňového úniku, táto právna úprava zavádza všeobecnú domnienku daňového podvodu alebo daňového úniku.

57 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je potrebné konštatovať, že článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa má vykladať tak, že bráni prijatiu vnútroštátnej právnej úpravy, o akú ide vo veci samej.

O článku 49 ZFEÚ

58 Podľa ustálenej judikatúry článok 49 ZFEÚ nariaďuje odstránenie obmedzení slobody usadiť sa. Hoci cieľom ustanovení Zmluvy o FEÚ týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia tomu, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého zo svojich štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35 a citovaná judikatúra).

59 Za obmedzenia slobody usadiť sa je potrebnú považovať všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36 a citovaná judikatúra).

60 Je potrebné konštatovať, že v konaní vo veci samej podlieha požiadavkám dotknutej právnej úpravy priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z aktív prevedených francúzskou spoločnosťou na spoločnosť usadenú v inom členskom štáte výlučne vtedy, keď ide o operáciu cezhraničného zlúčenia.

61 Ako uznáva aj francúzska vláda, táto právna úprava zaobchádza odlišne s operáciami cezhraničného zlúčenia a s operáciami vnútroštátneho zlúčenia.

62 Takéto rozdielne zaobchádzanie môže spoločnosti odrádzať od výkonu ich slobody usadiť sa, a preto predstavuje prekážku tejto slobody.

63 Takáto prekážka môže byť prípustná iba vtedy, ak je objektívne odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu uznanými právom Únie. Navyše by v takomto prípade nesmela presahovať to, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42 a citovaná judikatúra).

64 Podľa francúzskej vlády je dotknutá prekážka v konaní vo veci samej odôvodnená naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu súvisiacimi jednak s bojom proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ako aj s potrebou zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

65 V tejto súvislosti postačuje uviesť, že Súdny dvor už rozhodol, že tak boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, ako aj potreba zachovať vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi predstavujú naliehavé dôvody všeobecného záujmu, ktoré môžu odôvodniť prekážku výkonu slobôd pohybu zaručených Zmluvou (rozsudok z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, body 36 a 37 a citovaná judikatúra).

66 Pokiaľ však ide o posledný uvedený cieľ, je potrebné poznamenať, že ako uviedol aj generálny advokát v bode 39 svojich návrhov, tento cieľ je už zabezpečený samotnou smernicou 90/434.

67 Ako totiž uvádza judikatúra Súdneho dvora, zo štvrtého a šiesteho odôvodnenia uvedenej smernice vyplýva, že táto smernica stanovuje len systém odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedených aktív, ktorý chráni finančné záujmy štátu prevádzajúcej spoločnosti zdanením týchto kapitálových ziskov v čase, keď boli skutočne dosiahnuté, pričom sa snaží vyhnúť tomu, aby prevod činnosti ako taký mal za následok zdanenie (rozsudok z 19. decembra 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, bod 28).

68 Preto uvedený cieľ nemôže vo veci samej odôvodniť prekážku slobody usadiť sa.

69 Pokiaľ ide o naliehavý dôvod všeobecného záujmu týkajúci sa boja proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom, postačuje konštatovať, ako to spravil generálny advokát v bodoch 72 a 73 svojich návrhov, že tento cieľ má rovnaký rozsah, keď sa naň poukazuje na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 alebo ako odôvodnenie prekážky v zmysle primárneho práva. Preto úvahy uvedené v bodoch 54 až 56 tohto rozsudku týkajúce sa proporcionality dotknutej právnej úpravy vo veci samej, ktoré sa týkajú tohto ustanovenia, sa rovnako tak vzťahujú aj na analýzu proporcionality tejto právnej úpravy vo vzťahu k slobode usadiť sa. Z toho vyplýva, že daňová právna úprava, o akú ide vo veci samej, ktorá zavádza všeobecnú domnienku daňového podvodu alebo daňového úniku, ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa, a preto nemôže odôvodniť prekážku tejto slobody.

70 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy je potrebné na druhú položenú otázku odpovedať tak, že článok 49 ZFEÚ a článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa majú vykladať tak, že im odporuje vnútroštátna úprava ako úprava vo veci samej, ktorá v prípade cezhraničného zlúčenia podriaďuje priznanie daňových výhod uplatniteľných na takúto operáciu na základe uvedenej smernice, v prejednávanej veci priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z majetku francúzskej spoločnosti prevedeného na spoločnosť usadenú v inom členskom štáte, konaniu o udelení predchádzajúceho súhlasu, v rámci ktorého musí daňovník na získanie tohto súhlasu preukázať, že dotknutá operácia je odôvodnená hospodárskymi dôvodmi, že jej hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov nie je daňový podvod ani daňový únik, a že jej podmienky umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zdanenie bolo odložené, aj keď v prípade operácie vnútroštátneho zlúčenia sa takýto odklad umožní bez toho, aby bol daňovník podrobený takémuto konaniu.

O trovách

71 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:

1. **Keďže článok 11 ods. 1 písm. a) 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 nevykonal úplnú harmonizáciu, právo Únie umožňuje posúdiť zlučiteľnosť vnútroštátnej právnej úpravy ako vo veci samej, z hľadiska primárneho práva, aj keď táto právna úprava bola prijatá na prebratie možnosti, ktorú ponúka uvedené ustanovenie, do vnútroštátneho právneho poriadku.**

2. **Článok 49 ZFEÚ a článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa majú vykladať tak, že im odporuje vnútroštátna úprava ako úprava vo veci samej, ktorá v prípade cezhraničného zlúčenia podriaďuje priznanie daňových výhod uplatniteľných na takúto operáciu na základe uvedenej smernice, v prejednávanej veci priznanie odkladu zdanenia kapitálového zisku**

vyplývajúceho z majetku francúzskej spoločnosti prevedeného na spoločnosť usadenú v inom členskom štáte, konaniu o udelení predchádzajúceho súhlasu, v rámci ktorého musí daňovník na získanie tohto súhlasu preukázať, že dotknutá operácia je odôvodnená hospodárskymi dôvodmi, že jej hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov nie je daňový podvod ani daňový únik, a že jej podmienky umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zdanenie bolo odložené, aj keď v prípade operácie vnútroštátneho zlúčenia sa takýto odklad umožní bez toho, aby bol daňovník podrobený takémuto konaniu.

Podpisy