

Vec C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

proti

Staatssecretaris van Financiën

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Hoge Raad der Nederlanden)

„Aproximácia právnych predpisov – Smernica 90/434/EHS – Spoločný systém zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov – článok 11 ods. 1 písm. a) – Uplatniteľnosť na daň z prevodu a prechodu“

Abstrakt rozsudku

1. *Prejudiciálne otázky – Právomoc Súdneho dvora – Žiadosť o výklad týkajúci sa uplatnenia ustanovenia práva Únie, ktoré vnútroštátne právo ustanovuje za uplatniteľné, na vnútroštátnu situáciu – Právomoc poskytnúť tento výklad*

(článok 267 ZFEÚ)

2. *Aproximácia právnych predpisov – Spoločný systém zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov – Smernica 90/434 – činnosti, ktorých cieľom je podvod alebo daňové úniky*

[Smernica Rady 90/434, článok 11 ods. 1 písm. a)]

1. Pokiaľ vnútroštátna právna úprava prispôsobí riešenie situácií, ktoré sú čisto vnútornou záležitosťou, riešeniam upraveným právom Únie, a to najmä s cieľom predísť výskytu diskriminácie vlastných štátnych príslušníkov alebo prípadného skreslenia hospodárskej súťaže, existuje jasný záujem Únie na tom, aby sa s cieľom predísť budúcim rozdielom vo výklade vykladali ustanovenia alebo pojmy prebraté z práva Únie jednotným spôsobom bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť.

(pozri bod 33)

2. Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov sa má vykladať v tom zmysle, že zvýhodnenia, ktoré táto smernica zavádza, nemožno odoprieť daňovníkovi, ktorý sa chcel právnou konštrukciou v podobe zlúčenia podnikov vyhnúť vybratiu dane z prevodu a prechodu, keďže táto daň nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.

Na základe tohto článku totiž členské štáty môžu odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia uvedenej smernice alebo ich časť a zrušiť výhody, ktoré z nich vyplývajú, len vo výnimočných a v individuálnych prípadoch. V dôsledku toho treba článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 ako ustanovenie upravujúce výnimku vykladať doslovne s ohľadom na jeho znenie, účel, ako aj kontext, ktorého je súčasťou. Uvedené ustanovenie sa teda pri odkaze na platné ekonomické dôvody, na reštrukturalizáciu alebo racionalizáciu činností spoločností zúčastňujúcich sa na danej operácii, pri ktorých existencii sa predpokladá daňového úniku alebo vyhnutia sa daňovým povinnosťami neuplatní, jasne obmedzuje na oblasť zdačovania spoločností a iných operácií

reorganizácie, ktoré sa ich týkajú, a použije sa len na dane spojené s týmito operáciami.

Okrem toho smernica 90/434 nezavádza úplnú harmonizáciu daní, ktoré môžu byť vybrané v súvislosti so zlúčením alebo s inou podobnou operáciou medzi spoločnosťami rôznych členských štátov. Táto smernica sa zavedením daňových pravidiel, ktoré sú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, obmedzuje na nápravu určitých daňových znevýhodnení súvisiacich s cezhraničnou reštrukturalizáciou podnikov. Z toho vyplýva, že len na dane, ktoré sú výslovne uvedené v smernici 90/434, sa môžu vzťahovať znevýhodnenia zavedené touto smernicou, a teda môžu patriť do pôsobnosti výnimky stanovenej v článku 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice. Keďže v uvedenej smernici neexistuje nijaký náznak, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že jej zámerom bolo rozšíriť prospech zo znevýhodnenia na iné dane, než je daň, ktorá sa vyberá v prípade nadobudnutia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na území členského štátu, tieto dane sa majú považovať oblasť, ktorá stále patrí do daňovej právomoci členských štátov, a prospech zo znevýhodnení zavedených smernicou 90/434 nemožno odoprieť na základe článku 11 ods. 1 písm. a) tejto smernice s cieľom kompenzovať nezaplatenie dane, ktorej základ a sadzba sa nevyhnutne odlišujú od daní použitých na zlúčovanie spoločností a iné operácie reorganizácie, ktoré sa ich týkajú.

(pozri body 45 – 47, 49, 50, 52 – 54, 56 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 20. mája 2010 (*)

„Aproximácia právnych predpisov – Smernica 90/434/EHS – Spoločný systém zdačovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov – článok 11 ods. 1 písm. a) – Uplatniteľnosť na daň z prevodu a prechodu“

Vo veci C-352/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Holandsko) z 11. júla 2008 a doručený Súdnemu dvoru 31. júla 2008, ktorý súvisí s konaním:

Modehuis A. Zwijnenburg BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda komory A. Tizzano, vykonávajúci funkciu predsedu prvej komory, sudcovia E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič a J. J. Kasel (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: R. Grass,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Modehuis A. Zwijnenburg BV, v zastúpení: A. Bremmer, advocaat,
- holandská vláda, v zastúpení: C. Wissels a M. Noort, splnomocnené zástupkyne,
- francúzska vláda, v zastúpení: G. de Bergues a J.-C. Gracia, splnomocnení zástupcovia,
- talianska vláda, v zastúpení: I. Bruni, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci P. Gentili, avvocato dello Stato,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: R. Lyal a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 16. júla 2009,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeníach, 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).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Modehuis A. Zwijnenburg BV (ďalej len „Zwijnenburg“) a Staatssecretaris van Financiën vo veci žiadosti o vrátenie zaplatenej dane z prevodu a prechodu založenej na oslobodení stanovenom zákonom v prípade fúzie podnikov.

Právny rámec

Právna úprava Únie

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

4 Zo štvrtého odôvodnenia tejto smernice vyplýva, že 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.

5 Podľa článku 4 ods. 1 uvedenej smernice „zlúčenie alebo rozdelenie nemá mať za následok zdanenie kapitálových ziskov považovaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou pre daňové účely“.

6 Podľa článku 8 ods. 1 smernice 90/434 „pri zlúčení, rozdeľovaní alebo výmene akcií,

pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál preberajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál nadobudnutej spoločnosti, samo osebe nemá viesť k zdaneniu príjmu, zisku alebo kapitálového zisku tohto akcionára“.

7 § 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 znie:

„1. 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; alebo skutočnosť, že jedna z operácií uvedených v § 1 nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, napr. reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, ktorá môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik.“

Vnútroštátna právna úprava

8 § 14 zákona z roku 1969 o dani z príjmov právnických osôb (Wet op de vennootschapsbelasting 1969) v znení uplatniteľnom vo veci samej stanovuje:

„1. Zisk dosiahnutý prevodom alebo pri prevode... daňovníkom, ktorý prevádza svoj podnik alebo jeho samostatnú časť (prevádzateľa) na iný subjekt, ktorý je už daňovníkom alebo sa ním stane na základe prevodu (nadobúdateľa), výmenou za podiely nadobúdateľa (zlúčenie podnikov), nezakladá daňovú povinnosť... Pokiaľ zisky nepodliehajú zdaneniu, nadobúdateľ vstupuje do práv prevádzateľa, pokiaľ ide o všetky zložky majetku získané v rámci zlúčenia podnikov.

...

4. Odchyľne od odsekov 1 a 2 zisky podliehajú zdaneniu, pokiaľ je hlavným cieľom zlúčenia podnikov vyhnutie sa dani alebo jej odloženie. Pokiaľ sa nepreukáže opak, hľadí sa na zlúčenie podnikov tak, že jeho hlavným cieľom je vyhnúť sa dani alebo ju odložiť, pokiaľ nie je vykonávané z platných ekonomických dôvodov, ako je reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností prevádzateľa a nadobúdateľa. Ak sú do troch rokov po prevode akcie prevádzateľa alebo nadobúdateľa úplne alebo čiastočne priamo alebo nepriamo prevedené na subjekt, ktorý nemá vzťah s prevádzateľom a nadobúdateľom, hľadí sa na túto situáciu tak, že platné hospodárske dôvody neexistujú, pokiaľ sa nepreukáže opak.

...

8. Prevádzateľ, ktorý chce mať istotu, že sa na zlúčenie podnikov nebude hľadieť tak, že jeho hlavným cieľom je vyhnúť sa dani alebo ju odložiť, môže pred prevodom podať žiadosť inšpektorovi, ktorý rozhodne rozhodnutím, proti ktorému možno podať sťažnosť.“

9 Podľa § 2 zákona z roku 1970 o dani z právnych úkonov (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970) v znení uplatniteľnom vo veci samej sa daňou z prevodu a prechodu rozumie „daň vyberaná v prípade nadobudnutia nehnuteľností nachádzajúcich sa v Holandsku alebo daň, ktorej tieto nehnuteľnosti podliehajú“.

10 § 4 tohto zákona spresňuje:

„Nehnuteľnosťami“ v zmysle § 2 sa rozumejú najmä (fiktívne nehnuteľnosti):

a) podiely v spoločnostiach, ktorých základný kapitál je rozdelený na podiely a ktorých aktíva tvoria alebo tvorili v okamihu nadobudnutia alebo ktoromkoľvek inom okamihu počas roka predchádzajúceho tomuto nadobudnutiu najmä nehnuteľnosti nachádzajúce sa v Holandsku, pod podmienkou, že tieto nehnuteľnosti ako celok slúžia alebo slúžili úplne alebo hlavne na nadobudnutie, prevod alebo prevádzku týchto nehnuteľností;

...“

11 Podľa článku 14 uvedeného zákona „ďa“ predstavuje 6 %“.

12 Článok 15 ods. 1 písm. h) toho istého zákona znie:

„1. V rámci podmienok stanovených nariadením orgánu verejnej správy je od dane oslobodené nadobudnutie: ...

h) v prípade zlúčenia, rozdelenia a vnútornej reorganizácie;...“

13 Článok 5a nariadenia, ktorým sa vykonáva zákon o dani z právnych úkonov (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), v znení uplatniteľnom vo veci samej stanovuje:

„1. Oslobodenie od dane v prípade zlúčenia uvedené v článku 15 ods. 1 písm. h) zákona sa uplatní, pokiaľ spoločnosť nadobudne inú spoločnosť alebo jej samostatnú časť výmenou za poskytnutie podielov.

2. Poskytnutím podielov sa rozumie prípad, keď je k poskytnutiu podielov vyplatená navyše suma v hotovosti rovnajúca sa najviac 10 % z hodnoty toho, čo je vyplatené z podielov.

...

7. Na účely uplatnenia tohto článku sa spoločnosťou rozumie akciová spoločnosť, spoločnosť s ručením obmedzeným, komanditná spoločnosť alebo iná spoločnosť, ktorej základný kapitál je úplne alebo čiastočne rozdelený na podiely...“

Skutkový stav vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Spoločnosť Zwijnenburg prevádzkovala obchod s odevmi v dvoch budovách nachádzajúcich sa na Tolstraat 17 a 19 v Meerbeeku (Holandsko). Spoločnosť Zwijnenburg bola vlastníčkou budovy nachádzajúcej sa na Tolstraat 19 a prenajímala si budovu nachádzajúcu sa na Tolstraat 17 od spoločnosti A. Zwijnenburg Beheer BV (ďalej len „Beheer“), ktorá bola jej vlastníčkou a ktorej jedinou činnosťou bola správa nehnuteľností.

15 Podiely spoločnosti Beheer vlastnili A. J. Zwijnenburg a jeho manželka (ďalej len „rodčia“).

16 Podiely spoločnosti Zwijnenburg vlastnili prostredníctvom holdingovej spoločnosti L. E. Zwijnenburg (ďalej len „syn“) a jeho manželka.

17 S cieľom dokončiť prevod obchodu rodičov na syna, ktorý sa začal už v decembri 1990, sa predpokladalo, že spoločnosť Zwijnenburg prevedie svoj obchod s odevmi a budovu nachádzajúcu sa na Tolstraat 19 a za to získa podiely spoločnosti Beheer. V súlade s článkom 14 ods. 1 zákona z roku 1969 o dani z príjmu právnických osôb malo byť toto zlúčenie podnikov oslobodené od dane.

18 V neskoršej fáze mala spoločnosť Zwijnenburg nadobudnúť zostávajúce podiely

spoložnosti Beheer, ktoré patrili rodiťom a na ktoré získala kúpnu opciu. Táto operácia mala byť podľa § 15 ods. 1 písm. h) zákona z roku 1970 o dani z právnych úkonov v spojení s § 5a ods. 1 vykonávacieho nariadenia k tomu istému zákonu oslobodená od dane z prevodu a prechodu.

19 Listom z 13. januára 2004 sa spoločnosť Zwijnenburg obrátila na daňovú správu, aby získala potvrdenie, že plánované zlúčenie podnikov medzi Zwijnenburg a Beheer, ako aj neskoršie nadobudnutie podielov v spoločnosti Beheer spoločnosťou Zwijnenburg, môžu byť vykonané bez zdanenia, najmä bez zaplatenia dane z prevodu a prechodu.

20 Rozhodnutím z 19. januára 2004 však inšpektor daňového úradu žiadosť zamietol, lebo sa domnieval, že plánované zlúčenie podnikov patrí do pôsobnosti § 14 ods. 4 zákona z roku 1969 o dani z príjmu právnických osôb, keďže jeho hlavným cieľom je vyhnúť sa dani alebo ju odložiť.

21 Uvedený inšpektor, ktorému bola podaná sťažnosť, svoje rozhodnutie potvrdil. V odvolacom konaní Gerechtshof te 's-Gravenhage rozhodol, že žaloba podaná spoločnosťou Zwijnenburg proti tomuto rozhodnutiu je nedôvodná.

22 Podľa tohto súdu síce plánované spojenie budov nachádzajúcich sa na Tolstraat 17 a 19 do jediného podniku, z ktorého by v konečnom dôsledku vyplynuli výhody pre syna, spočívalo na platných ekonomických dôvodoch. Domnieva sa však, že spôsob zlúčenia podnikov zvolený na spojenie oboch budov nebol motivovaný ekonomickými dôvodmi, keďže spoločnosť Zwijnenburg mala svoj podnik vložiť do Beheer a neskôr získať podiely v poslednej uvedenej spoločnosti.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage sa domnieval, že spoločnosť Zwijnenburg z právneho hľadiska dostatočne nepreukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov plánovaného zlúčenia podnikov nie je daňový únik alebo vyhnutie sa daňovej povinnosti. Jediným dôvodom vykonania tejto operácie spočívajúcej v zlúčení je podľa uvedeného súdu vyhnúť sa dani z prevodu a prechodu, ktorú by bolo potrebné zaplatiť v prípade priameho prevodu nehnuteľnosti nachádzajúcej sa na Tolstraat 17 na spoločnosť Zwijnenburg, ako aj odložiť zaplatenie dane z príjmu právnických osôb z rozdielu medzi útovnou hodnotou tejto budovy a jej trhovou hodnotou v okamihu prevodu.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage dospel k záveru, že aj keby bol konečný cieľ operácie výrazom podnikania, bola by finančná konštrukcia, ktorá bola na základe toho zvolená, iba umelým spôsobom, ako dosiahnuť daňové výhody vyhradené pre zlúčenia podnikov.

25 Spoločnosť Zwijnenburg preto podala kasačný opravný prostriedok na Hoge Raad der Nederlanden.

26 Tento súd konštatoval, že dotknutou operáciou rodičia získajú podiel na podniku, hoci ich úmyslom je zanechať ho synovi a jeho manželke. Z toho vyvodil, že jedným z hlavných cieľov plánovaného zlúčenia je vyhnúť sa niektorým daňovým dôsledkom, a to najmä dani z prevodu a prechodu, ktorú by spoločnosť Zwijnenburg bola povinná zaplatiť, keby nadobudla budovu nachádzajúcu sa na Tolstraat 17 alebo keby na ňu boli prevedené podiely v spoločnosti Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden uvádza, že § 14 zákona z roku 1969 o dani z príjmu právnických osôb sa preberajú ustanovenia § 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 na účely ich uplatnenia aj na výlučne vnútroštátne situácie. Konštatuje však, že daň z prevodu a prechodu nepatrí k daniam, ktoré na základe tejto smernice nemajú byť vyberané.

28 Za týchto okolností Hoge Raad der Nederlanden rozhodol, že konanie sa prerušuje, a

položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa ?lánok 11 ods. 1 písm. a) smernice... 90/434... vykladať v tom zmysle, že je možné zamietnuť da?ovníkovi uplatnenie výhodných režimov tejto smernice, ak právne predpisy majú za cieľ zabrániť uplatneniu inej dane, ako sú dane uvedené vo výhodných režimoch tejto smernice?“

O prejudiciálnej otázke

Úvodné pripomienky

29 Všetci ú?astníci konania, ktorí predložili písomné pripomienky, s výnimkou spoločnosti Zwijnenburg, dospeli k záveru, že Súdny dvor sa má vyhlásiť za príslušný na zodpovedanie prejudiciálnej otázky.

30 V tomto ohľade treba pripomenúť, že podľa ?lánku 234 ES má Súdny dvor právomoc vydať rozhodnutie o prejudiciálnej otázke týkajúcej sa najmä výkladu Zmluvy ES, ako aj aktov prijatých inštitúciami Únie.

31 Je síce nesporné, že spor vo veci samej sa týka ustanovenia vnútroštátneho práva, ktoré sa uplatňuje vo výlučnej vnútroštátnom kontexte.

32 Vnútroštátny súd však uviedol, že holandský zákonodarca sa pri preberaní ustanovení smernice 90/434 rozhodol uplatňovať da?ové zaobchádzanie stanovené touto smernicou aj na výlučnej vnútroštátne situácie, takže vnútroštátne a cezhraničné reštrukturalizácie podliehajú rovnakému da?ovému režimu zlu?ení.

33 Podľa judikatúry Súdneho dvora platí, že pokiaľ vnútroštátna právna úprava prispôbi riešenie situácií, ktoré sú ?isto vnútornou záležitosťou, riešeniam upraveným právom Únie, a to najmä s cieľom predísť výskytu diskriminácie vlastných štátnych príslušníkov alebo prípadného skreslenia hospodárskej súťaže, existuje jasný záujem Únie na tom, aby sa s cieľom predísť budúcim rozdielom vo výklade vykladali ustanovenia alebo pojmy prebraté z práva Únie jednotným spôsobom bez ohľadu na podmienky, za ktorých sa majú uplatniť (pozri rozsudky zo 17. júla 1997, *Leur-Bloem*, C?28/95, Zb. s. I?4161, bod 32, a z 15. januára 2002, *Andersen og Jensen*, C?43/00, Zb. s. I?379, bod 18).

34 Treba dodať, že iba vnútroštátnemu súdu prislúcha, aby posúdil presný význam tohto odkazu na právo Únie, pričom právomoc Súdneho dvora je obmedzená len na preskúmanie ustanovení tohto práva (rozsudok *Leur-Bloem*, už citovaný, bod 33).

35 Z uvedených úvah vyplýva, že Súdny dvor má právomoc vykladať ustanovenia smernice 90/434, hoci priamo neupravujú situáciu, o ktorú ide vo veci samej. Na otázku, ktorú položil Hoge Raad der Nederlanden, preto treba odpovedať.

O prejudiciálnej otázke

36 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má ?lánok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 vykladať v tom zmysle, že zvýhodnenia, ktoré táto smernica zavádza, možno odoprieť da?ovníkovi, ktorý sa chcel právnou konštrukciou v podobe zlu?enia podnikov vyhnúť vybratiu dane, o akú ide vo veci samej, teda dane z prevodu a prechodu, hoci sa táto smernica na túto daň nevzťahuje.

37 Zo spisu vyplýva, že keďže neexistuje výslovné vnútroštátne ustanovenie, ktoré by holandským da?ovým orgánom dovoľovalo odoprieť prospech z oslobodenia od dane z prevodu a prechodu v prípade zlu?enia podnikov, pokiaľ je preukázané, že vyhnutie sa uvedenej dani pre

daťovníka predstavuje hlavný dôvod zľúženia, tieto orgány uplatňujú článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 tak, že vyberú daň z príjmu právnických osôb namiesto nezaplatenej dane z prevodu a prechodu.

38 Pokiaľ ide o cieľ sledovaný uvedenou smernicou, Súdny dvor už spresnil, že podľa jej prvého odôvodnenia je ním zaviesť daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôbiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni. To isté odôvodnenie tiež stanovuje, že zľúženiam, rozdeleniam, prevodom majetku a výmenám akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín nesmú brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských štátov (rozsudok Leur-Bloem, už citovaný, bod 45).

39 Konkrétnejšie je cieľom smernice 90/434 zamedziť daňovým prekážkam pri reštrukturalizácii cezhraničných podnikov tým, že sa zabezpečí, aby prípadné zvýšenia hodnoty podielov na základnom kapitáli neboli zdaňované pred ich skutočnou realizáciou (rozsudky z 5. júla 2007, Kofoed, C-321/05, Zb. s. I-5795, bod 32, a z 11. decembra 2008, A.T., C-285/07, Zb. s. I-9329, bod 28).

40 Na tieto účely smernica 90/434 stanovuje najmä vo svojom článku 4, že zľúženie alebo rozdelenie nemá mať za následok zdanenie kapitálových ziskov poítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely, a vo svojom článku 8, že pri zľúžení, rozdelení alebo výmene akcií nemá pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú kapitál preberajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce kapitál nadobudnutej spoločnosti, samo osebe viesť k zdaneniu príjmu, zisku alebo kapitálového zisku tohto akcionára.

41 Súdny dvor tiež rozhodol, že spoločný systém zdaňovania zavedený smernicou 90/434, ktorý obsahuje rôzne daňové výhody, sa uplatňuje rovnako na všetky operácie zľúženia, rozdelenia, prevodu majetku a výmeny akcií bez ohľadu na ich dôvody, či už sú finančné, ekonomické, alebo čiastočné (rozsudky Leur-Bloem, už citovaný, bod 36, a Kofoed, už citovaný, bod 30).

42 Z toho vyplýva, že určenie operácií, na ktoré sa môžu vzťahovať zvýhodnenia zavedené smernicou 90/434, nezávisí od finančných, ekonomických alebo daňových dôvodov. Naproti tomu má pri vykonávaní možnosti stanovenej v článku 11 ods. 1 uvedenej smernice svoju dôležitosť motív plánovanej operácie.

43 Na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 tak členské štáty môžu odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia smernice alebo ich časť alebo môžu zrušiť všetky výhody vyplývajúce z operácie výmeny akcií, ak je hlavným cieľom tejto operácie alebo jedným z jej hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní. To isté ustanovenie spresňuje, že skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z rozumných hospodárskych dôvodov, napr. reštrukturalizácie alebo racionalizácie činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik (rozsudky Leur-Bloem, už citovaný, body 38 a 39, ako aj Kofoed, už citovaný, bod 37).

44 S cieľom overiť, či plánovaná operácia sleduje taký cieľ, príslušné vnútroštátne orgány nemôžu uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia z prípadu na prípad pristúpiť k jej celkovému preskúmaniu (rozsudok Leur-Bloem, už citovaný, bod 41).

45 Členské štáty totiž môžu na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odmietnuť

uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich zrušiť výhody, ktoré z nich vyplývajú, len vo výnimočných a v individuálnych prípadoch (rozsudky Kofoed, už citovaný, bod 37, a A.T., už citovaný, bod 31).

46 V dôsledku toho treba článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 ako ustanovenie upravujúce výnimku vykladať doslovne s ohľadom na jeho znenie, účel, ako aj kontext, ktorého je súčasťou.

47 Uvedené ustanovenie sa teda pri odkaze na platné ekonomické dôvody, na reštrukturalizáciu alebo racionalizáciu činností spoločností zúčastňujúcich sa na danej operácii, pri ktorých existencii sa predpokladá určitého úniku alebo vyhnutia sa daňovými povinnosťami neuplatní, jasne obmedzuje na oblasť zlučovania spoločností a iných operácií reorganizácie, ktoré sa ich týkajú, a použije sa len na dane spojené s týmito operáciami.

48 Uvedené konštatovania sú navyše podporené skutočnosťou, že za súčasného stavu práva Únie oblasť priamych daní ako taká nepatrí do právomoci Únie.

49 Ako totiž uviedla generálna advokátka v bode 52 návrhov, smernica 90/434 nezavádza úplnú harmonizáciu daní, ktoré môžu byť vybrané v súvislosti so zlúčením alebo s inou podobnou operáciou medzi spoločnosťami rôznych členských štátov. Táto smernica sa zavedením daňových pravidiel, ktoré sú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, obmedzuje na nápravu určitých daňových znevýhodnení súvisiacich s cezhraničnou reštrukturalizáciou podnikov.

50 Z toho vyplýva, že len na dane, ktoré sú výslovne uvedené v smernici 90/434, sa môžu vzťahovať zvýhodnenia zavedené touto smernicou, a teda môžu patriť do pôsobnosti výnimky stanovenej v článku 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

51 Smernica 90/434 síce v rámci zavedených zvýhodnení priznáva zvláštne miesto zdaneniu kapitálových ziskov, v zásade však odkazuje na dane zaťažujúce spoločnosti, ako aj na dane, ktoré sú povinní zaplatiť spoločníci týchto spoločností.

52 V uvedenej smernici naproti tomu neexistuje nijaký náznak, ktorý by umožňoval dospieť k záveru, že jej zámerom bolo rozšíriť prospech zo zvýhodnenia na iné dane, než je daň, o akú ide vo veci samej, ktorá sa vyberá v prípade nadobudnutia nehnuteľnosti nachádzajúcej sa v dotknutom členskom štáte.

53 Na taký prípad totiž treba pozerať tak, že vždy patrí do daňovej právomoci členských štátov.

54 Za týchto podmienok nemožno prospech zo zvýhodnení zavedených smernicou 90/434 odoprieť na základe článku 11 ods. 1 písm. a) tejto smernice s cieľom kompenzovať nezaplatenie dane, ako je daň, o ktorú ide vo veci samej, ktorej základ a sadzba sa nevyhnutne odlišujú od daní použiteľných na zlučovania spoločností a iné operácie reorganizácie, ktoré sa ich týkajú.

55 Prijatie iného prístupu by nevedlo len k ohrozeniu jednotného a súdržného výkladu smernice 90/434, ale išlo by aj nad rámec toho, čo je nevyhnutné na ochranu finančných záujmov dotknutého členského štátu, ako je stanovené v štvrtom odôvodnení tejto smernice. Ako uviedla generálna advokátka v bode 66 návrhov, ak vyhnúť sa dani z prevodu a prechodu predstavuje hlavný cieľ plánovaného zlúčenia, obmedzuje sa chránený finančný záujem dotknutého členského štátu na vybratie tej istej dane z prevodu a prechodu, a teda nemôže patriť do pôsobnosti uvedenej smernice.

56 Vzhľadom na uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať, že článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa má vykladať v tom zmysle, že zvýhodnenia, ktoré táto smernica zavádza, nemožno odoprieť daňovníkovi, ktorý sa chcel právnou konštrukciou v podobe zlúčenia podnikov vyhnúť vybratiu dane, o akú ide vo veci samej, teda dani z prechodu a prevodu, keďže táto daň nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.

O trovách

57 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 Súdný dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdačovania pri zlúčeníach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov sa má vykladať v tom zmysle, že zvýhodnenia, ktoré táto smernica zavádza, nemožno odoprieť daňovníkovi, ktorý sa chcel právnou konštrukciou v podobe zlúčenia podnikov vyhnúť vybratiu dane, o akú ide vo veci samej, teda dani z prechodu a prevodu, keďže táto daň nepatrí do pôsobnosti tejto smernice.

Podpisy

* Jazyk konania: holandčina.