

V?c C-126/10

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

v.

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná

Supremo Tribunal Administrativo)

„Sbližování právních p?edpis? – Sm?rnice 90/434/EHS – Spole?ný systém zdan?ní p?i fúzích, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát? – ?lánek 11 odst. 1 písm. a) – Platné hospodá?ské d?vody – Restrukturalizace nebo racionalizace ?innosti spole?ností ú?astnících se operací – Pojmy“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Meze – Výklad požadovaný z d?vodu použitelnosti ustanovení sm?rnice provedených do vnitrostátního práva na ?ist? vnitrostátní situace, vyplývající z p?izp?sobení ?ešení vnitrostátních situací ?ešením upraveným unijním právem*

(?lánek 267 SFEU)

2. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní p?i fúzích, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/434/EHS – Operace, jež mají za cíl da?ový únik ?i vyhnutí se da?ovým povinnostem*

[Sm?rnice Rady 90/434, ?l. 11 odst. 1 písm. a)]

1. Pokud vnitrostátní právní úprava p?izp?sobí ?ešení ?ist? vnitrostátních situací ?ešením upraveným unijním právem, zejména za ú?elem p?edejití výskytu diskriminace vlastních státních p?íslušník? nebo p?ípadných narušení hospodá?ské sout?že, existuje jasný zájem Unie na tom, aby se za ú?elem p?edejití budoucím rozdílným výkladem dostalo ustanovením nebo pojm?m p?evzatým z unijního práva jednotného výkladu, bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit.

Pokud tedy vnitrostátní právní úprava stanoví, že vnitrostátní a p?eshrani?ní restrukturalizace podléhají témuž da?ovému režimu fúzí a že se pravidlo umožňující odmítnout použít tento da?ový režim v p?ípad?, že neexistují platné hospodá?ské d?vody, stanovené v ?l. 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 o spole?ném systému zdan?ní p?i fúzích, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát?, uplatní i na ?ist? vnitrostátní situace, má Soudní dv?r pravomoc odpov?d?t na otázky položené vnitrostátním soudem týkající se výkladu ustanovení sm?rnice 90/434, i když tato ustanovení p?ímo neupravují situaci dot?enou v p?vodním ?ízení.

(viz body 20–21, 23)

2. ?lánek 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 o spole?ném systému zdan?ní p?i fúzích,

rozdělení, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že v případě fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny může vést skutečnost, že ke dni fúze přejímaná společnost nevykonává žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl a že převádí na přejímající společnost pouze ztráty, jež jsou vysoké a jejichž převod není blíže určen, třebaže má tato operace kladný dopad ve formě úspory strukturálních nákladů této skupiny, k předpokladu, že tato operace není prováděna z „platných hospodářských důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení. Je na vnitrostátním soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spor, v němž má rozhodnout, ověřil, zda tento spor obsahuje prvky, jež mohou vést k předpokladu, že se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem ve smyslu uvedeného ustanovení.

Pojmy „restrukturalizace“ a „racionalizace“ uvedené v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být v tomto ohledu chápány jako operace, které zahrnují víc než jen pouhé získání čistého daňového zvýhodnění, a operace restrukturalizace a racionalizace, která má pouze dosáhnout takového cíle, nemůže představovat platný hospodářský důvod ve smyslu uvedeného ustanovení. Nic tudíž v zásadě nebrání tomu, aby fúze, kterou se provádí restrukturalizace nebo racionalizace skupiny a která umožňuje snížit její administrativní náklady a náklady na řízení, mohla sledovat platné hospodářské důvody. Tak tomu ale není u převzetí, u něhož je patrné s ohledem na rozsah předpokládaného daňového zvýhodnění úspora získaná dotyčnou skupinou, pokud jde o strukturální náklady, zcela marginální.

Kdyby se mimoto systematicky připouštělo, že úspora strukturálních nákladů vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení představuje platný hospodářský důvod, aniž se zohlední jiné cíle zamýšlené operace, a konkrétní daňová zvýhodnění, bylo by pravidlo uvedené v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 zbaveno svého účelu, který spočívá v ochraně finančních zájmů členských států tím, že v souladu s devátým bodem odvodnění této směrnice stanoví možnost, aby členské státy odmítly použití této směrnice v případech daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem.

(viz body 46–47, 49, 52 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

10. listopadu 2011(*)

„Sbližování právních předpisů – Směrnice 90/434/EHS – Společný systém zdanění při fúzích, rozdělení, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států – Článek 11 odst. 1 písm. a) – Platné hospodářské důvody – Restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se operací – Pojmy“

Ve věci C-126/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 3. února 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 10. března 2010, v řízení

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

proti

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení M. Safjan, předseda senátu, J.-J. Kasel (zpravodaj) a M. Berger, soudci,

generální advokát: J. Mazák,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. července 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za společnost Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA F. Castro Silvou, advokado,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãem, jako zmocněnci,
- za španělskou vládu M. Muñoz Pérezem, jako zmocněncem,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. de Ree, jako zmocněnkyni,
- za vládu Spojeného království F Penlington, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 11 odst. 1 písm.

a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. věst. L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA (dále jen „společnost Foggia – SGPS“) a Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (ministr financí, dále jen „Secretário de Estado“) ve věci odmítnutí posledně uvedeného orgánu schválit převod daňových ztrát po provedení fúze podniků, jež jsou součástí téže skupiny.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle devátého bodu odvodní směrnice 90/434 „je nezbytné dát členským státům možnost odmítnout použití této směrnice v případech, kdy cílem fúze, rozdělení, převodu aktiv nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem [...]“.

4 Článek 6 směrnice 90/434, který je součástí její hlavy II, jenž se týká pravidel platných pro fúze, rozdělení a výměnu akcií, stanoví:

„Pokud některý členský stát používá předpisy umožňující přijímající společnosti převzít ztráty převádějí společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely, rozšíří daný stát v případech, kdy jsou operace uvedené v článku 1 uskutečňovány mezi společnostmi z členského státu převádějí společnosti, pobožnost těchto předpisů ve stejné míře tak, aby se vztahovaly i na převzetí těchto ztrát stálými provozovny přijímající společnosti nacházejícími se na jeho území.“

5 Článek 11 směrnice 90/434, který je součástí její hlavy V nadepsané „Závěrečná ustanovení“, ve svém odstavci 1 stanoví:

„Členský stát může odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich část nebo odepřít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že

a) [...] cílem nebo jedním z hlavních cílů fúze, rozdělení, převodu majetku [aktiv] nebo výměny akcií je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem; skutečnost, že některá z operací uvedených v článku 1 není prováděna z platných hospodářských důvodů, například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

6 Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (zákon o korporátní dani), ve znění použitelném na spor v původním řízení (dále jen „CIRC“), obsahuje článek 67 týkající se převoditelnosti daňových ztrát, jehož odstavce 6, 7 a 10 zní:

„Pro účely článků 68 a 70 [CIRC] v rozsahu, v němž se týkají fúzí a rozdělení společností z různých členských států Evropské unie, je třeba pojem ‚společnost‘ vykládat v souladu s přílohou směrnice 90/434.

7. Zvláštní systém zavedený v tomto pododdílu se použije na fúze, rozdělení společností a převody aktiv, jak jsou definovány v odstavcích 1 až 3, jež jsou prováděny:

a) společnostmi, které mají sídlo na portugalském území nebo jsou z tohoto území skutečné řízeny, které podléhají IRC a nejsou od této daně osvobozeny a jejichž zdanitelný příjem se nestanoví na základě zjednodušeného systému;

b) jednou nebo několika společnostmi z jiných členských států Evropské unie, pokud všechny společnosti splňují podmínky stanovené v článku 3 směrnice 90/434;

[...]

10. Zavedený zvláštní systém se nepoužije, a to ani v případě, pokud existuje předpoklad, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů operací, na něž se uvedený systém vztahuje, je vyhnout se daňovým povinnostem, což lze považovat za prokázané zejména v případě, že všechny příjmy daných společností nepodléhají témuž systému korporátní daně, nebo pokud operace nebyly provedeny z platných hospodářských důvodů, například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se těchto operací, přičemž v takové situaci se případně přikročí k dodatečnému výběru příslušné daně.“

7. Článek 69 odst. 1 a 2 CIRC stanoví:

„1. Daňové ztráty fúzujících společností mohou být odečteny od zdanitelných příjmů nové nebo přijímající společnosti do konce lhůty uvedené v čl. 47 odst. 1, která běží od počátku účetního období, ke kterému se vztahují, za podmínky, že je převod těchto ztrát schválen ministrem financí na základě žádosti zúčastněných osob podané generálnímu daňovému ředitelství do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž byla fúze zapsána do obchodního rejstříku.

2. Ke schválení dojde pouze tehdy, pokud je prokázáno, že je fúze prováděna z platných hospodářských důvodů, například restrukturalizace nebo racionalizace činnosti účastnících se společností, a že zapadá do strategie redimenzace a rozvoje podniku ze střednědobého nebo dlouhodobého hlediska, s kladným dopadem na strukturu výroby, přičemž je třeba předložit všechny relevantní nezbytné a vhodné informace, aby bylo možné zamýšlenou operaci jednoznačně pochopit jak z právní, tak i hospodářské stránky.“

Spor v povodním řízení a předběžné otázky

8. Na základě fúze provedené dne 29. září 2003 přejala společnost Foggia – SGPS, portugalská společnost zabývající se správou podílů, tři jiné společnosti zabývající se správou podílů a patřící do téže skupiny.

9. Prostřednictvím žádosti došlé Secretário de Estado dne 28. listopadu 2003 požádala společnost Foggia – SGPS v souladu s čl. 69 odst. 1 CIRC o schválení možnosti odečíst si od svých případných zdanitelných příjmů zjištěné daňové ztráty přejatých společností za účetní období 1997 až 2002, které dosud nebyly vyčerpány.

10. Secretário de Estado uvedené žádosti vyhověl u dvou ze tří společností, ale rozhodnutím ze dne 6. října 2004 zamítl převod daňových ztrát společnosti Riguardiana – SGPS SA (dále jen „společnost Riguardiana“) z důvodu, že fúze této společnosti se společností Foggia – SGPS nepředstavuje pro poslední uvedenou společnost žádný hospodářský zájem.

11. V tomto ohledu služby Secretário de Estado zdůraznily, že v posuzovaných letech společnost Riguardiana přestala vlastnit portfolio podílů, že její činnost neprobíhala prakticky žádný příjem a že investovala pouze do cenných papírů. Kromě toho je nejasný důvod daňových ztrát této společnosti ve výši přibližně 2 milionů eur, uvedených v daňovém přiznání za rok 2002. I když vyloučení společnosti Riguardiana ze struktury skupiny může zajisté vést ke snížení jejích administrativních nákladů a nákladu na řízení, tento kladný dopad, pokud jde o strukturální náklady této skupiny, nelze podle názoru Secretário de Estado považovat za hospodářský zájem společnosti Foggia – SGPS.

12. Dne 24. ledna 2005 podala společnost Foggia – SGPS zvláštní správní žalobu k Tribunal Central Administrativo Sul, ve které se domáhala zrušení uvedeného zamítavého rozhodnutí a přijetí správního aktu, který by schvaloval převod dotčených daňových ztrát, tj. žalobu, kterou

tento soud zamítl.

13 Dne 3. prosince 2008 se společnost Foggia – SGPS odvolala k Supremo Tribunal Administrativo, soudu poslední instance.

14 Ve svém předkládacím usnesení uvedený soud připomíná, že existence „platných hospodářských důvodů“ představuje jednu ze dvou kumulativních podmínek uvedených v čl. 69 odst. 2 CIRC a že Secretário de Estado má diskreční pravomoc posoudit, zda je taková podmínka splněna. Předkládající soud však má jisté pochybnosti ohledně slučitelnosti posouzení pojmu „platné hospodářské důvody“ provedeného Secretário de Estado s ohledem na tentýž pojem uvedený v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434.

15 Za těchto podmínek se Supremo Tribunal Administrativo rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jaký je smysl a podstata čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice [90/434], zejména jaký je obsah pojmu ‚platné hospodářské důvody‘ a pojmu ‚restrukturalizace nebo racionalizace činnosti‘ společností účastnících se operací, na které se vztahuje směrnice [90/434]?

2) Je třeba považovat za slučitelný s touto normou Společenství závazek daňového orgánu, že neexistují vážné hospodářské důvody odvolující žádost přejímající společnosti o uznání převoditelnosti daňových ztrát, tj. žádost, ohledně které měl uvedený orgán za to, že i když fúze zajisté může mít kladný dopad, pokud jde o strukturální náklady skupiny, její hospodářský zájem není z hlediska přejímající společnosti zjevný vzhledem ke skutečnosti, že přejímaná společnost nevykonávala žádnou činnost jakožto společnost spravující podíly, nevlastnila žádný finanční podíl a převáděla pouze vysoké ztráty“

K pravomoci Soudního dvora a přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

16 Ve svých písemných vyjádřeních má portugalská vláda za to, že Soudní dvůr nemá pravomoc rozhodovat o dané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, a vznáší námitku nepřípustnosti této žádosti, když popírá relevanci otázek položených předkládajícím soudem.

17 Zprvée uvedená vláda tvrdí, že kontext sporu v původním řízení je čistě vnitrostátní. Má za to, že lze pochybovat o tom, že tento spor spadá do rozsahu působnosti směrnice 90/434, a tedy do pravomoci Soudního dvora, jelikož unijní právo neupravuje přímo ani nepřímou situaci dotčenou v řízení před předkládajícím soudem.

18 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v souladu s čl. 267 prvním pododstavcem SFEU má Soudní dvůr zejména pravomoc rozhodovat o předběžných otázkách týkajících se „výkladu Smluv“, jakož i „výkladu aktů přijatých orgány [...] Unie“.

19 Je zajisté nesporné, že se spor v původním řízení týká ustanovení vnitrostátního práva, jež se uplatňuje v čistě vnitrostátním kontextu.

20 Ze spisu, jež má Soudní dvůr k dispozici, nicméně vyplývá, že vnitrostátní a přeshraniční restrukturalizace podléhají v souladu s článkem 67 CIRC témuž daňovému režimu fúzí a že pravidlo umožňující odmítnout použít tento daňový režim v případě, že neexistují platné hospodářské důvody, stanovené v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, se má uplatnit i na čistě vnitrostátní situace.

21 Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že pokud vnitrostátní právní úprava přizpůsobí řešení čistě vnitrostátních situací řešením upraveným právem Unie, zejména za účelem předejití výskytu diskriminace vlastních státních příslušníků nebo případných narušení

hospodářské soutěže, existuje jasný zájem Unie na tom, aby se za účelem předejití budoucím rozdílným výkladem dostalo ustanovením nebo pojmem převzatým z práva Unie jednotného výkladu, bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit (rozsudky ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Recueil, s. I-4161, bod 32; ze dne 15. ledna 2002, Andersen og Jensen, C-43/00, Recueil, s. I-379, bod 18, jakož i ze dne 20. května 2010, Modehuis A. Zwijnenburg, C-352/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 33).

22 Je třeba dodat, že přísluší pouze vnitrostátnímu soudu, aby posoudil přesný význam tohoto odkazu na unijní právo, přičemž pravomoc Soudního dvora je pouze omezena na přezkum a výklad ustanovení tohoto práva (výše uvedené rozsudky Leur-Bloem, bod 33, a Modehuis A. Zwijnenburg, bod 34).

23 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Soudní dvůr má pravomoc odpovědět na otázky položené Supremo Tribunal Administrativo týkající se výkladu ustanovení směrnice 90/434, i když tato ustanovení přímo neupravují situaci dotčenou v povodním řízení.

24 Zadruhé portugalská vláda tvrdí, že je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce nepřipustná, jelikož neexistuje spojitost mezi požadovaným výkladem čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, jehož znění bylo převzato do v čl. 67 odst. 10 CIRC, a předmětem sporu v povodním řízení, který se týká čl. 69 odst. 2 téhož zákona upravujícího převoditelnost daňových ztrát, upravenou v článku 6 uvedené směrnice.

25 Podle ustálené judikatury Soudního dvora je v rámci spolupráce mezi Soudním dvorem a vnitrostátními soudy, zavedené článkem 267 SFEU, pouze v cí vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu práva Unie, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 24; rozsudky ze dne 22. prosince 2008, Les Vergers du Vieux Tauves, C-48/07, Sb. rozh. s. I-10627, bod 16, jakož i ze dne 8. září 2011, Paint Graphos a další, C-78/08 až C-80/08, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 30).

26 Na otázky týkající se výkladu práva Unie položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřislouží Soudnímu dvoru ověřovat, se totiž vztahuje domněnka relevance. Odmítnutí rozhodnout o žádosti podané vnitrostátním soudem ze strany Soudního dvora je možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že požadovaný výklad práva Unie nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které mu jsou položeny (viz rozsudek ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 22; výše uvedené rozsudky Les Vergers du Vieux Tauves, bod 17, jakož i Paint Graphos a další, bod 31).

27 V projednávaném případě nelze právoplatně tvrdit, že výklad směrnice 90/434 nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v povodním řízení nebo že se jedná o hypotetický problém, protože žádost předkládajícího soudu směřuje právě k tomu, umožnit mu odpovědět na otázku týkající se slučitelnosti teze, kterou zastává Secretário de Estado, ohledně pojmu „platné hospodářské důvody“ s tímtož pojmem uvedeným v čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice.

28 Z toho vyplývá, na rozdíl od toho, co tvrdí portugalská vláda, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce musí být prohlášena za nepřipustnou.

29 S ohledem na znění druhé otázky je třeba nicméně připomenout ustálenou judikaturu,

podle které nepřísluší Soudnímu dvoru vyjadřovat se v rámci řízení zahajovaného podle článku 267 SFEU ke slučitelnosti vnitrostátních právních norem s právem Unie ani vykládat vnitrostátní zákonné nebo podzákonné právní předpisy, má však pravomoc poskytnout předkládajícímu soudu veškeré poznatky k výkladu práva Unie, které mu umožní, aby tuto slučitelnost pro účely rozsudku ve věci, která mu byla předložena, sám posoudil (viz zejména rozsudky ze dne 15. prosince 1993, Hünermund a další, C-292/92, Recueil, s. I-6787, bod 8, jakož i ze dne 6. března 2007, Placanica a další, C-338/04, C-359/04 a C-360/04, Sb. rozh. s. I-1891, bod 36).

30 S ohledem na výše uvedené je třeba vycházet z toho, že podstatou oněch dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba prozkoumat společně, je to, zda je třeba čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 vykládat v tom smyslu, že fúzi mezi dvěma společnostmi téže skupiny lze považovat za provedenou z „platných hospodářských důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení, pokud má kladný dopad na strukturální náklady této skupiny, i když přejímaná společnost nevykonává žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl a převádí na přejímající společnost pouze vysoké ztráty.

K předběžným otázkám

31 Úvodem je třeba zdůraznit, že společný systém zdanění zavedený směrnicí 90/434 zahrnuje různá daňová zvýhodnění a použije se stejnou měrou na všechny fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií nezávisle na tom, zda jsou jejich důvody finanční, hospodářské nebo čistě daňové (viz výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 36, a rozsudek ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, bod 30).

32 Při využití možnosti dané členským státem na základě čl. 11 odst. 1 uvedené směrnice odmítnout použít ustanovení této směrnice mají však svou důležitost důvody zamýšlené operace (výše uvedený rozsudek Modehuis A. Zwijnenburg, bod 42).

33 Konkrétně, podle čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 mohou členské státy výjimečně a ve zvláštních případech odmítnout použití veškerých ustanovení této směrnice nebo jejich části nebo odepřít veškeré výhody plynoucí z operace výměny akcií, je-li jejím hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Stejně ustanovení dále upřesňuje, že skutečnost, že operace není prováděna z platných hospodářských důvodů, jako je restrukturalizace nebo racionalizace činnosti společností účastnících se této operace, může vést k předpokladu, že tato operace sleduje takový cíl (viz v tomto smyslu výše uvedené rozsudky Leur-Bloem, body 38 a 39, jakož i Kofoed, bod 37).

34 Co se týče pojmu „platné hospodářské důvody“ ve smyslu uvedeného čl. 11 odst. 1 písm. a), Soudní dvůr již dříve rozhodl, že ze znění a cíle tohoto článku 11 i obecně z cíle směrnice 90/434 vyplývá, že tento pojem zahrnuje víc než jen pouhé získání čistě daňového zvýhodnění. Fúze prostřednictvím výměny akcií, která má pouze dosáhnout takového cíle, tudíž nemůže představovat platný hospodářský důvod ve smyslu uvedeného ustanovení (výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, bod 47).

35 Je proto možné, že se platný hospodářský důvod fúze skládá z několika cílů, mezi nimiž mohou rovněž figurovat daňové úvahy, ale za podmínky, že tyto úvahy nejsou v rámci zamýšlené operaci převládající.

36 Zjištění, že jediným cílem fúze je získat daňové zvýhodnění, a není tedy prováděna z platných hospodářských důvodů, může totiž v souladu s čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 vést k předpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů této operace je daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem.

37 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že příslušné vnitrostátní orgány se při ověření, zda zamýšlená operace sleduje takový cíl, nemohou omezit na použití předem určených obecných kritérií, ale musí provést v každém konkrétním případě celkový přezkum dotčené operace. Zavedení pravidla, které má obecnou platnost a automaticky vylučuje určité kategorie operací, jejichž cílem je daňové zvýhodnění, aniž je zohledněna otázka, zda se skutečně jedná o daňový únik, by vyhnutí se daňovým povinnostem, jde totiž nad rámec toho, co je nezbytné pro zabránění takovému daňovému úniku a vyhnutí se daňovým povinnostem a ohrožuje cíl sledovaný směrnicí 90/434 (výše uvedený rozsudek Leur-Bloem, body 41 a 44).

38 Právě v rámci takového celkového přezkumu musí být zohledněny informace uvedené předkládajícím soudem, tedy skutečnost, že k datu fúze přijímaná společnost již nevykonávala žádnou vlastní správní činnost, již nevlastnila žádný finanční podíl a že přijímající společnost souhlasila s tím, že převeze ztráty převádějící společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely.

39 Avšak žádnou z těchto informací nelze považovat za rozhodující.

40 Fúze nebo restrukturalizace provedené formou převzetí společnosti, která nevykonává žádnou činnost a která nepřevádí na přijímající společnost žádná vlastní aktiva, může nicméně být ve vztahu k této poslední uvedené společnosti považována za operaci provedenou z platných hospodářských důvodů.

41 Stejně tak nelze vyloučit, že fúze formou převzetí společnosti, která má takové ztráty, může sledovat platné hospodářské důvody, jelikož článek 6 směrnice 90/434 výslovně odkazuje na právní předpisy umožňující převést ztráty přijímané společnosti, které dosud nebyly vyčerpány pro daňové účely.

42 Naopak okolnost, že tyto daňové ztráty jsou velmi vysoké a že jejich původ není jednoznačně určen, může naznačovat daňový únik a vyhnutí se daňovým povinnostem, jelikož fúze formou převzetí společnosti bez převezení aktiv sleduje pouze získání čistého daňového zvýhodnění.

43 Předkládající soud se tedy táže, a přitom se opírá o pojmy „restrukturalizace“ a „racionalizace“ použité v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, zda kladný dopad na strukturální náklady, vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení skupiny po provedení fúze formou převzetí, může představovat platný hospodářský důvod ve smyslu tohoto článku.

44 Aby bylo možné odpovědět na tuto otázku, je třeba upřesnit, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být vzhledem k tomu, že představuje výjimku z daňových pravidel stanovených směrnicí 90/434 vykládán restriktivně s ohledem na své znění, cíle i kontext, jehož je součástí (výše uvedený rozsudek Modehuis A. Zwijnenburg, bod 46).

45 Ze znění uvedeného čl. 11 odst. 1 písm. a), a zejména z výrazu „např. restrukturalizace nebo racionalizace činnosti“, vyplývá, že takto uvedené operace představují příklady platných hospodářských důvodů a že musí být vykládány v souladu s tímto poslední uvedeným pojmem.

46 Jak Soudní dvůr již rozhodl v bodě 47 výše uvedeného rozsudku Leur-Bloem, pojmy „restrukturalizace“ a „racionalizace“ musí být tedy chápány jako operace, které zahrnují víc než jen pouhé získání čistého daňového zvýhodnění, a operace restrukturalizace a racionalizace, která má pouze dosáhnout takového cíle, nemůže představovat platný hospodářský důvod ve smyslu uvedeného ustanovení.

47 Nic tudíž v zásadě nebrání tomu, aby fúze, kterou se provádí restrukturalizace nebo racionalizace skupiny a která umožňuje snížit její administrativní náklady a náklady na řízení, mohla sledovat platné hospodářské důvody. Tak tomu ale není u převzetí, o jaké se jedná ve věci v původním řízení, u něhož se zdá, že s ohledem na rozsah předpokládaného daňového zvýhodnění, tedy více než 2 milionů eur, je úspora získaná touto skupinou, pokud jde o strukturální náklady, v zcela marginální.

48 V tomto ohledu je třeba dodat, že úspora nákladů vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení při zániku přejímané společnosti je vlastní každé fúzi provedené formou převzetí, jelikož tato fúze má nutně za následek zjednodušení struktury společnosti.

49 Kdyby se však systematicky připouštělo, že úspora strukturálních nákladů vyplývající ze snížení administrativních nákladů a nákladů na řízení představuje platný hospodářský důvod, aniž se zohlední jiné cíle zamýšlené operace, a konkrétní daňová zvýhodnění, bylo by pravidlo uvedené v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 zbaveno svého účelu, který spočívá v ochraně finančních zájmů členských států tím, že v souladu s devátým bodem odvodnění této směrnice stanoví možnost, aby členské státy odmítly použití této směrnice v případech daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem.

50 Dále je třeba připomenout, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 vyjadřuje obecnou zásadu unijního práva, podle níž je zakázáno zneužití práva. Použití norem tohoto práva nemůže být rozšířeno až do té míry, aby zahrnovalo i zneužívající praktiky hospodářských subjektů, tedy operace, které nejsou uskutečňovány v rámci běžných obchodních transakcí, avšak pouze za účelem obejití pravidel stanovených uvedeným právem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. března 1999, Centros, C-212/97, Recueil, s. I-1459, bod 24; ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609, body 68 a 69, jakož i výše uvedený rozsudek Kofoed, bod 38).

51 Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spor, v němž má rozhodnout, v tomto ohledu ověřil, zda podle kritérií uvedených v bodech 39 až 51 tohoto rozsudku obsahuje tento spor prvky, jež mohou vést k předpokladu, že se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434.

52 Na položené otázky, jak byly přeformulovány v bodě 30 tohoto rozsudku, je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být vykládán v tom smyslu, že v případě fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny může vést skutečnost, že ke dni fúze přejímaná společnost nevykonává žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl a že převádí na přejímající společnost pouze ztráty, jež jsou vysoké a jejichž původ není blíže určen, třebaže má tato operace kladný dopad ve formě úspory strukturálních nákladů této skupiny, k předpokladu, že tato operace není prováděna z „platných hospodářských důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení. Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spor, v němž má rozhodnout, ověřil, zda tento spor obsahuje prvky, jež mohou vést k předpokladu, že se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem ve smyslu uvedeného ustanovení.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky procesního 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států musí být vykládán v tom smyslu, že v případě fúze mezi dvěma společnostmi téže skupiny může vést skutečnost, že ke dni fúze přijímaná společnost nevykonává žádnou činnost, nevlastní žádný finanční podíl a že provádí na přijímající společnost pouze ztráty, jež jsou vysoké a jejichž převod není blíže určen, třebaže má tato operace kladný dopad ve formě úspory strukturálních nákladů této skupiny, k předpokladu, že tato operace není prováděna z „platných hospodářských důvodů“ ve smyslu tohoto ustanovení. Je na předkládajícím soudu, aby s přihlédnutím ke všem okolnostem charakterizujícím spor, v němž má rozhodnout, ověřil, zda tento spor obsahuje prvky, jež mohou vést k předpokladu, že se jedná o daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem ve smyslu uvedeného ustanovení.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalská.