

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

8. března 2017 (1)

„Řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Společnosti z různých členských států – Společný systém zdanění – Fúze sloučením – Předchozí souhlas daňové správy – Směrnice 90/434/EHS – Článek 11 odst. 1 písm. a) – Daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem – Svoboda usazování“

Ve věci C-14/16,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Conseil d'État (Francie) ze dne 30. prosince 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 11. ledna 2016, v řízení

Euro Park Service, právní nástupkyně společnosti SCI Cairnbulg Nanteuil,

proti

Ministre des Finances et des Comptes publics,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (zpravodaj) a S. Rodin, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. září 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Euro Park Service, právní nástupkyni společnosti SCI Cairnbulg Nanteuil, povodně N. Boullezem, advokátem, poté N. Boullezem a M. Castrem, advokáty,
- za francouzskou vládu povodně D. Colasem a S. Ghiandoni, jako zmocněnci, poté D. Colasem, jakož i E. de Moustier a S. Ghiandoni, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem a L. Pamukcuem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 26. října 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU a článku 11 směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému zdanění při fúzích,

rozdělení, převodech aktiv a výměn akcií týkajících se společností z různých členských států (Úř. v. st. 1990, L 225, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 142).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Euro Park Service (dále jen „společnost Euro Park“), právní nástupkyní společnosti SCI Cairnbulg Nanteuil (dále jen „společnost Cairnbulg“), a Ministre des Finances et des Comptes publics (Francie, dále jen „daňová správa“), ve věci týkající se toho, že daňová správa odmítla společnost Cairnbulg přiznat odklad zdanění kapitálových zisků vztahujících se k aktivům této společnosti v rámci operace fúze sloučením posledně uvedené společnosti, kterou provedla společnost usazená v jiném členském státě, z důvodu, že slučující se společnosti nepožádaly o předchozí souhlas daňové správy.

Právní rámec

Unijní právo

3 Směrnice 90/434 má podle svého prvního bodu odvodnění za cíl zajistit, aby takovým operacím reorganizace společností z různých členských států, jako jsou fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií, nebyly kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států.

4 Za tímto účelem uvedená směrnice zavádí systém, podle něhož uvedené operace nemohou samy o sobě vést k ukládání daní. Případné kapitálové zisky připadající na tyto operace mohou být v zásadě zdaňovány, ale pouze v okamžiku, kdy jsou skutečně realizovány.

5 První čtyři body odvodnění, jakož i devátý bod odvodnění této směrnice, zní takto:

„vzhledem k tomu, že fúze, rozdělení, převody aktiv a výměny akcií týkající se společností z různých členských států mohou být nezbytné k tomu, aby se ve Společenství vytvořily podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu, a tím zajistilo vytvoření a účinné fungování společného trhu; že tímto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států; že je proto nezbytné zavést pro tyto operace daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům společného trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni;

vzhledem k tomu, že daňové předpisy tyto operace znevýhodňují oproti obdobným operacím, které se týkají společností ve stejném členském státě; že je nezbytné tato znevýhodnění odstranit;

vzhledem k tomu, že tohoto cíle nelze dosáhnout tím, že by se stávající systémy platné v členských státech rozšířily na úroveň Společenství, neboť rozdíly mezi těmito systémy mohou vyvolávat narušení hospodářské soutěže; že uspokojivé řešení může v tomto ohledu přinést pouze společný daňový systém;

vzhledem k tomu, že společný daňový systém musí zamezit ukládání daní v souvislosti s fúzemi, rozděleními, převody aktiv nebo výměnami akcií, a přitom zajišťovat finanční zájmy státu, v němž se nachází převádějí nebo nabytá společnost;

[...]

vzhledem k tomu, že 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 [...]“.

6 §lánek 4 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„Fúze ani rozd?lení nemá za následek zdan?ní kapitálových zisk? vypo?tených jako rozdíl mezi skute?nou hodnotou p?vedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro da?ové ú?ely. [...]“

7 §lánek 11 odst. 1 písm. a) téže sm?rnice stanoví:

„?lenský stát m?že odmítnout použít veškerá ustanovení hlav II, III a IV nebo jejich ?ást nebo odep?ít veškeré výhody z nich plynoucí, je-li zjevné, že

a) hlavním cílem nebo jedním z hlavních cíl? fúze, rozd?lení, p?evodu majetku nebo vým?ny akcií je da?ový únik ?i vyhnutí se da?ovým povinnostem; skute?nost, že n?která z operací uvedených v ?látku 1 není provád?na z platných hospodá?ských d?vod?, nap?. restrukturalizace nebo racionalizace ?innosti spole?ností ú?astnících se této operace, m?že vést k p?edpokladu, že hlavním cílem nebo jedním z hlavních cíl? této operace je da?ový únik ?i vyhnutí se da?ovým povinnostem“.

Francouzské právo

8 Relevantními ustanoveními code général des impôts (všeobecný da?ový zákoník) (dále jen „CGI“) platného ve Francii v dob? rozhodné z hlediska skute?ností ve v?ci v p?vodním ?ízení jsou následující ustanovení.

9 §lánek 210 A CGI stanoví:

„1. Korpora?ní da? se nevztahuje na ?istý kapitálový zisk a výnosy ze všech aktiv p?vedených v rámci fúze.

[...]

3. Uplat?ování t?chto ustanovení se ?ídí podmínkou, že nástupnická spole?nost se v rámci fúze zaváže dodržovat následující požadavky:

[...]

b. nahradí zanikající spole?nost, pokud jde o zahrnutí výsledk?, jejichž zohledn?ní bylo pro ú?ely zdan?ní zanikající spole?nosti odloženo;

c. vypo?ítá pozd?ji realizovaný kapitálový zisk dosažený p?i zcizení da?ov? neodepisovatelného investičního majetku, který na ní byl p?veden, podle hodnoty, kterou m?l z da?ového hlediska v dokumentech zanikající spole?nosti;

d. zahrne do svých zdanitelných zisk? kapitálový zisk p?i p?evodu odepisovatelného majetku [...].“

10 §lánek 210 B odst. 3 tohoto zákoníku stanoví:

„[...] Souhlas je vydán, jestliže s ohledem na prvky, které jsou p?edm?tem p?evodu:

a. je operace od?vodn?ná z hospodá?ského hlediska, což se projevuje p?edevším tak, že spole?nost – nabyvatel vykonává samostatnou ?innost nebo zkvalit?uje struktury, jakož i tím, že dochází ke spojení zú?astn?ných stran;

b. hlavním cílem operace nebo jedním z jejích hlavních cíl? není da?ový únik ?i vyhýbání se

daťovým povinnostem;

c. způsob, jakým je operace provedena, umožní v budoucnu zdanění kapitálových zisků, jejichž zdanění je odloženo.“

11 Podle předkládajícího soudu zajišťuje § 210 C CGI provedení směrnice 90/434 do vnitrostátního práva. Tento § 210 C stanoví:

„1. Ustanovení § 210 A a 210 B se použijí na operace, jichž se účastní výhradně právnické osoby nebo subjekty podléhající korporátní dani.

2. Tato ustanovení se použijí na převody, které učiní francouzské právnické osoby na zahraniční právnické osoby, pouze za předpokladu, že tyto převody byly předem schváleny za podmínek stanovených v § 210 B odst. 3.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

12 Dne 26. listopadu 2004 byla společnost Cairnbulg, společnost založená podle francouzského práva, zrušena bez likvidace svým jediným společníkem a v jeho prospěch, a sice společností Euro Park, založenou podle lucemburského práva. Při této příležitosti si společnost Cairnbulg zvolila ve svém prohlášení o hospodářských výsledcích podaném dne 25. ledna 2005 za finanční rok uzavřený dne 26. listopadu 2004 zvláštní systém fúzí stanovený v § 210 A a násl. CGI. V důsledku toho nezdaniла korporátní daní čistý kapitálový zisk a příjmy z majetku, který převedla na společnost Euro Park.

13 V notářském zápisu ze dne 19. dubna 2005 byl převáděný majetek společnosti Cairnbulg oceněn naistou účetní hodnotu, v dané výši na hodnotu 9 387 700 eur. Téhož dne společnost Euro Park postoupila tento převedený majetek na společnost SCI IBC Ferrier za cenu 15 776 000 eur, která odpovídala prodejní hodnotě, již tyto převody dosáhly ke dni 26. listopadu 2004.

14 Daňová správa na základě kontroly zpochybnila možnost využití zvláštního systému fúzí z důvodu, že jednak společnost Cairnbulg nepožádala o souhlas ministerstva stanovený v § 210 C CGI a jednak tento souhlas by jí v každém případě nebyl udělen, neboť dotčená operace neměla hospodářský důvod, ale jejím cílem byl daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. V důsledku toho byly společnosti Euro Park jakožto právní nástupkyni společnosti Cairnbulg uloženy mimořádné zálohy na korporátní daň, doplatek této daně a pokuty stanovené v CGI pro případ vdomého nesplnění povinnosti.

15 Společnost Euro Park se u tribunal administratif de Paris (správní soud v Paříži) (Francie) domáhala osvobození od těchto zdanění a pokut. Vzhledem k tomu, že tento soud návrh společnosti Euro Park zamítl, poslední uvedená společnost v č. 1 přeložila cour administrative d'appel de Paris (správní odvolací soud v Paříži) (Francie), který toto zamítnutí potvrdil.

16 Společnost Euro Park poté podala kasační opravný prostředek u Conseil d'État (Státní rada) (Francie), přičemž uvedla, že § 210 C odst. 2 CGI tím, že postup předchozího souhlasu stanoví pouze pro převody na právnické osoby, které nejsou rezidenty, s vyloučením převodů na právnické osoby, které rezidenty jsou, zavádí neodvoditelné omezení z hlediska § 49 SFEU, a tudíž zásady svobody usazování.

17 Za těchto podmínek se Conseil d'État rozhodla přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jestliže vnitrostátní právní předpisy členského státu využívají ve vnitrostátním právu možnost, již nabízí § 11 odst. 1 směrnice 90/434, je možné provést přezkum akcí přijatých za

účelem uplatnění této možnosti s ohledem na primární právo Evropské unie?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být ustanovení článku 49 SFEU vykládána tak, že brání tomu, aby vnitrostátní právní předpisy, jejichž cílem je bojovat proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem, podmiňovaly výhodu plynoucí ze společného systému zdanění při fúzích a podobných operacích předchozím souhlasem, pouze pokud jde o převody na zahraniční právnické osoby, s vyloučením převodů na právnické osoby založené podle vnitrostátního práva?

K předložným otázkám

K první otázce

18 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda unijní právo umožňuje posoudit slučitelnost takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení, s ohledem na primární právo, třebaže byly tyto právní předpisy přijaty k provedení možnosti, poskytnuté v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, do vnitrostátního práva.

19 Podle ustálené judikatury musí být každé vnitrostátní opatření přijaté v oblasti, která byla na úrovni Evropské unie plně harmonizována, posuzováno ve vztahu k ustanovením tohoto harmonizačního opatření, a nikoli ve vztahu k ustanovením primárního práva (rozsudek ze dne 12. listopadu 2015, Visnapuu, C-198/14, EU:C:2015:751, bod 40 a citovaná judikatura).

20 V důsledku toho je nezbytné určit, zda čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 provádí takovou harmonizaci.

21 V projednávané věci stačí konstatovat, že ze znění tohoto ustanovení jasně vyplývá, že tomu tak není.

22 Jak totiž nejprve vyplývá z tohoto znění, uvedené ustanovení členským státem pouze přiznává možnost, aby odmítly uplatnit všechna nebo část ustanovení uvedené směrnice nebo je nepoužily, jestliže je hlavním cílem takové operace spadající do její působnosti, jako je operace fúze, již se účastní společnosti z různých členských států (operace přeshraniční fúze), nebo jedním z jejích hlavních cílů daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 38).

23 Dále v rámci této výhrady pravomoci totéž ustanovení povoluje členským státem, aby stanovily předpoklad daňového úniku či vyhýbání se daňovým povinnostem, jestliže operace fúze není prováděna z platných hospodářských důvodů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 39).

24 Konečně pokud jde o využití takové možnosti a uplatnění tohoto předpokladu, z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v případě neexistence ustanovení unijního práva, která by byla v tomto ohledu přesnější, přísluší členským státem, aby při dodržení zásady proporcionality určily nezbytné podmínky pro účely použití čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 43).

25 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že pokud jde o opatření týkající se boje proti daňovým únikům a vyhýbání se daňovým povinnostem, cílem tohoto ustanovení není provést úplnou harmonizaci na úrovni Unie.

26 V důsledku toho je třeba na první položenou otázku odpovědět tak, že vzhledem k tomu, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 neprovádí úplnou harmonizaci, unijní právo umožňuje posoudit slučitelnost takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy

dotčené ve věci v povodním řízení, s ohledem na primární právo, třebaže byly tyto právní předpisy přijaty k provedení možnosti, poskytnuté v tomto ustanovení, do vnitrostátního práva.

Ke druhé otázce

27 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, které v případě operace přeshraniční fúze podmiňují přiznání daňových výhod použitelných na takovou operaci na základě směrnice 90/434, v daném případě odkladu zdanění kapitálových zisků vztahujících se k majetku, který francouzská společnost převedla na společnost usazenou v jiném členském státě, postupem předchozího souhlasu, v rámci něhož musí daňový poplatník pro získání tohoto souhlasu prokázat, že je dotčená operace odvodná z hospodářského hlediska, že jejím hlavním cílem nebo jedním z jejích hlavních cílů není daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem a že způsob, jakým je operace provedena, umožňuje v budoucnu zdanění kapitálových zisků, jejichž zdanění je odloženo, zatímco v případě operace vnitrostátní fúze se takový odklad přizná, aniž daňový poplatník podléhá takovému postupu.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudní dvůr již upřesnil, že operace přeshraniční fúze představuje zvláštní způsob výkonu svobody usazování, který je důležitý pro řádné fungování vnitřního trhu, a patří tedy k hospodářským činnostem, u nichž jsou členské státy povinny respektovat tuto svobodu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. prosince 2005, SEVIC Systems, C-411/03, EU:C:2005:762, bod 19).

29 Aby tomuto zvláštnímu způsobu výkonu svobody usazování nebyly kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států, směrnice 90/434, jak vyplývá z jejího prvního až pátého bodu odvodnění, stanoví společný daňový systém, který stanoví takové daňové výhody, jako je odklad zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převedenému majetku v rámci takové operace.

30 V tomto kontextu měl již Soudní dvůr příležitost upřesnit, že členské státy musí přiznávat tyto daňové výhody operacím spadajícím do působnosti této směrnice, ledaže by hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů těchto operací byl daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem ve smyslu čl. 11 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice (rozsudek ze dne 11. prosince 2008, A. T., C-285/07, EU:C:2008:705, bod 30).

31 V rozsahu, v němž předkládající soud a francouzská vláda uvedly, že cílem dotčených právních předpisů je zajistit provedení směrnice 90/434 do vnitrostátního práva, a konkrétně provedení jejího čl. 11 odst. 1 písm. a), je tedy třeba nejprve určit, zda přijetí takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, lze založit na tomto ustanovení, a tudíž zda tato směrnice brání takovým právním předpisům, či nikoli.

K článku 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434

32 Na základě právních předpisů dotčených ve věci v původním řízení podléhá přiznání odkladu zdanění kapitálových zisků vztahujících se k majetku, který francouzská společnost převedla na společnost usazenou v jiném členském státě, postupu předchozího souhlasu, v rámci něhož musí daňový poplatník pro získání této výhody prokázat, že jsou splněny tři podmínky, a sice i) že je zamýšlená operace odvodněná z hospodářského hlediska, ii) že jejím hlavním cílem nebo jedním z jejích hlavních cílů není daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem a iii) že zkrátka, jakým je operace provedena, umožní v budoucnu zdanění kapitálových zisků, jejichž zdanění je odloženo.

33 Vyvstává tedy otázka, zda čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 brání přijetí takových právních předpisů.

– K existenci postupu předchozího souhlasu

34 Pokud jde o existenci postupu předchozího souhlasu, je nutno připomenout, že směrnice 90/434 neobsahuje žádný procesní požadavek, který by členské státy byly povinny dodržovat pro účely přiznání daňových výhod stanovených v této směrnici.

35 I za předpokladu, že by uvedená směrnice umožňovala členským státům, aby takový požadavek stanovily, požadavek uvedený v právních předpisech dotčených ve věci v původním řízení není s touto směrnicí slučitelný.

36 Při neexistenci právní úpravy Unie v této oblasti může vnitrostátní právní řád každého členského státu na základě zásady procesní autonomie členských států upravit procesní podmínky zajišťující ochranu práv, která daňovým poplatníkům vyplývají z unijního práva, za předpokladu, že tyto podmínky nejsou méně příznivé než ty, které se týkají obdobných situací vnitrostátní povahy (zásada rovnocennosti), a že v praxi neznemožují nebo nadměrně neztěžují výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (rozsudek ze dne 18. října 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, bod 23 a citovaná judikatura).

37 Pokud jde o poslední uvedenou zásadu, je třeba připomenout, že každý případ, kdy vyvstává otázka, zda vnitrostátní procesní podmínka v praxi znemožňuje výkon práv přiznaných jednotlivcům unijním právním řádem nebo jej nadměrně ztěžuje, musí být případně posouzen s ohledem na základní zásady dotyčného vnitrostátního právního systému, mezi něž patří zásada právní jistoty (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. června 2013, Agroconsulting, C-93/12, EU:C:2013:432, bod 48, a ze dne 6. října 2015, Târșia, C-69/14, EU:C:2015:662, bod 36).

38 V tomto ohledu Soudní dvůr již upřesnil, že požadavek právní jistoty je zvlášť přísný v případě unijní právní úpravy, která může mít finanční důsledky, tak aby bylo dotčeným osobám umožněno přesně se seznámit s rozsahem povinností, které jim tato úprava ukládá (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 21. února 2006, Halifax a další, C-255/02, EU:C:2006:121, bod 72, jakož i ze dne 9. července 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, bod 34).

39 V projednávané věci, pokud jde o zásadu rovnocennosti, francouzská vláda na jednání uvedla, že postup předchozího souhlasu stanovený v právních předpisech dotčených ve věci v povodním řízení se v zásadě použije pouze v případě operací přeshraniční fúze. Po tomto upesnění však Soudní dvůr nedisponuje nezbytnými poznatky, pokud jde o procesní podmínky použitelné na operace vnitrostátní fúze, aby posoudil, zda je s operacemi přeshraniční fúze zacházeno méně příznivě než s operacemi vnitrostátní fúze. Přísluší předkládajícímu soudu, aby při srovnání procesních podmínek použitelných na operace přeshraniční fúze a na vnitrostátní operace ověřil slučitelnost těchto právních předpisů s touto zásadou.

40 Pokud jde o zásadu efektivity, dodržování požadavku právní jistoty vyžaduje, aby procesní podmínky pro provedení směrnice 90/434, a konkrétněji jejího čl. 11 odst. 1 písm. a), byly dostatečně přesné, jasné a předvídatelné, aby se daňoví poplatníci mohli přesně seznámit se svými právy za účelem zaručení, že budou moci využít daňových výhod na základě uvedené směrnice, a případně je uplatnit před vnitrostátními soudy (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 28. února 1991, Komise v. Německo, C-131/88, EU:C:1991:87, bod 6; ze dne 10. března 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, body 44 a 45; ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království, C-582/08, EU:C:2010:429, body 49 a 50, jakož i ze dne 18. října 2012, Pelati, C-603/10, EU:C:2012:639, bod 36 a citovaná judikatura).

41 V projednávané věci je přitom třeba uvést, že právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení blíže nestanoví podmínky pro použití dotčeného postupu předchozího souhlasu. Francouzská vláda, která na jednání potvrdila, že tomu tak je a odkázala na praxi používanou daňovou správou, uvedla několik upesnění týkajících se těchto podmínek. V tomto ohledu tato vláda uvedla, že i když tyto právní předpisy stanoví tyto podmínky pro účely získání předchozího souhlasu, podle praxe používané daňovou správou pro udělení souhlasu stačí, aby byla splněna pouze podmínka existence odvodnění z hospodářského hlediska. Kromě toho uvedená vláda upesnila, že podle téže praxe postup předchozího souhlasu nemá ani odkladný účinek, pokud jde o operaci přeshraniční fúze. Tato operace tak za předpokladu, že žádost o souhlas byla předložena před její realizací, může být provedena před získáním souhlasu daňové správy.

42 V tomto ohledu, jak uvedl generální advokát v bodech 30 až 34 a 57 svého stanoviska, je třeba konstatovat, že ustanovení právních předpisů dotčených ve věci v povodním řízení nicméně neodpovídají praxi uplatňované daňovou správou, což může vyvolávat nejistotu, pokud jde o podmínky uplatnění čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434. Nejeví se tudíž, že by tyto podmínky byly dostatečně přesné, jasné a předvídatelné, aby bylo daňovým poplatníkům umožněno přesně se seznámit s jejich právy, a to tím spíše, že přinejmenším některé z těchto podmínek mohou být daňovou správou libovolně změněny.

43 Kromě toho francouzská vláda na jednání uvedla, že zamítavé rozhodnutí je vždy odvodněno, přičemž však upesnila, že se uplynutí čtyřměsíční lhůty bez odpovědi ze strany uvedené správy na tuto žádost rovná implicitnímu zamítavému rozhodnutí, které je v takovém případě odvodněno pouze v případě, že o to daňový poplatník požádá.

44 Je přitom třeba konstatovat, že ani taková podmínka nesplňuje požadavek právní jistoty.

45 Aby daňový poplatník mohl přesně posoudit rozsah práv a povinností, které pro něj vyplývají ze směrnice 90/434 a postupovat podle toho (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 10. března 2009, Heinrich, C-345/06, EU:C:2009:140, body 44 a 45, jakož i ze dne 15. července 2010, Komise v. Spojené království, C-582/08, EU:C:2010:429, body 49 a 50), musí být totiž rozhodnutí daňové správy zamítající tomuto daňovému poplatníkovi přiznat daňovou výhodu na základě této směrnice vždy odvodněno, aby daňový poplatník mohl ověřit opodstatněnost důvodů, které vedly tuto správu k tomu, aby mu nepřiznala výhodu stanovenou v uvedené

směrnici, a případně uplatnit své právo před příslušnými soudy.

46 Za těchto podmínek se jeví, že procesní podmínky dotčené ve věci v povodním řízení nesplňují požadavek právní jistoty, a tudíž tyto právní předpisy nerespektují zásadu efektivity.

– K podmínkám požadovaným pro účely získání daňových výhod stanovených ve směrnici 90/434

47 Pokud jde o podmínky požadované uvedenými právními předpisy, je třeba připomenout, že Soudní dvůr opakovaně rozhodl, že společný systém zdanění zavedený směrnicí 90/434, který zahrnuje různé daňové výhody, se použije stejnou měrou na všechny operace spadající do působnosti poslední uvedené směrnice, nezávisle na tom, zda jsou jejich důvody finanční, hospodářské nebo jiné daňové (rozsudek ze dne 20. května 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 41 a citovaná judikatura).

48 Soudní dvůr rovněž upřesnil, že členské státy mohou pouze z výjimečných důvodů a ve zvláštních případech odmítnout na základě čl. 11 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice použití veškerých ustanovení této směrnice nebo jejich části nebo odepřít výhody z ní plynoucí (rozsudek ze dne 20. května 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 45 a citovaná judikatura).

49 Vzhledem k tomu, že toto ustanovení stanoví výjimku z obecného pravidla stanoveného směrnicí 90/434, a sice výhody společného systému zdanění použitelného na operace spadající do působnosti této směrnice, je třeba uvedené ustanovení vykládat restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 20. května 2010, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, bod 46).

50 Zaprvé je třeba uvést, že v projednávané věci směrnice 90/434 sice stanoví jako zásadu přiznání odkladu zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převedenému majetku a umožňuje odmítnutí tohoto přiznání pouze za jediné podmínky, a to pouze v případě, že je hlavním cílem nebo jedním z hlavních cílů zamýšlené operace daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. července 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 45), avšak právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení odmítají obecně přiznat tuto výhodu, ledaže daňový poplatník nejprve splní formální a věcné požadavky stanovené v těchto právních předpisech.

51 Zadruhé vzhledem k tomu, že uvedené právní předpisy podmiňují přiznání uvedené výhody těmi podmínkami uvedenými v bodě 32 tohoto rozsudku, rozšiřují – jak uvedl generální advokát v bodech 34 až 36 svého stanoviska – působnost výhrady pravomoci členských států uvedené v bodech 22 a 23 tohoto rozsudku nad rámec toho, co je stanoveno v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434.

52 Zatímco, jak generální advokát konstatoval v bodě 36 svého stanoviska, na rozdíl od toho, co uvádí francouzská vláda, této podmínka stanovená v právních předpisech dotčených ve věci v povodním řízení, podle níž způsob, jakým je operace provedena, musí umožňovat v budoucnu zdanění kapitálových zisků, jejichž zdanění je odloženo, která mimoto není stanovena ve směrnici 90/434, nemůže být odvodněna bojem proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, neboť tento cíl je již výslovně pokryt druhou podmínkou stanovenou v těchto právních předpisech.

53 Začtvrté, pokud jde o předpoklad daňového úniku a vyhnutí se daňovým povinnostem, stanovený v čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, je třeba připomenout, že toto ustanovení povoluje členským státům, aby stanovily předpoklad daňového úniku nebo vyhnutí se daňovým

povinnostem, pouze v případě, kdy je výlučným cílem zamýšlené operace získat daňovou výhodu, a není tedy prováděna z platných hospodářských důvodů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 17. července 1997, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, bod 45, a ze dne 10. listopadu 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, bod 36).

54 Zápáté z judikatury Soudního dvora vyplývá, že členské státy nemohou při provedení čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 použít obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhnutí se daňovým povinnostem.

55 Soudní dvůr již totiž v tomto ohledu upřesnil, že se příslušné vnitrostátní orgány při ověření, zda dotčená operace sleduje cíl daňového úniku nebo vyhnutí se daňovým povinnostem, nemohou omezit na použití předem určených obecných kritérií, ale musí provést v každém konkrétním případě celkový přezkum této operace, přičemž zavedení pravidla, které má obecnou platnost a automaticky vylučuje určité kategorie operací, jejichž cílem je daňová výhoda, aniž je zohledněna otázka, zda se skutečně jedná, či nejedná o daňový únik, či vyhnutí se daňovým povinnostem, jde nad rámec toho, co je nezbytné pro zabránění takovému daňovému úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem a ohrožuje cíl sledovaný touto směrnicí (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, bod 37).

56 Vzhledem k tomu, že právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení k tomu, aby přiznaly odklad zdanění kapitálových zisků na základě směrnice 90/434, systematicky a bezpodmínečně vyžadují, aby daňový poplatník prokázal, že je dotčená operace odvodněná z hospodářského hlediska a jejím hlavním cílem nebo jedním z jejích hlavních cílů není daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem, aniž by daňová správa byla povinna předložit by jen neúplný důkaz o neexistenci platných hospodářských důvodů nebo nepřímé důkazy o daňovém úniku či vyhýbání se daňovým povinnostem, zavádí tyto právní předpisy obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem.

57 S ohledem na předcházející úvahy je třeba konstatovat, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musí být vykládán v tom smyslu, že brání přijetí takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v původním řízení.

K článku 49 SFEU

58 Podle ustálené judikatury ukládá článek 49 SFEU odstranění omezení svobody usazování. I když podle svého znění směřují ustanovení Smlouvy o FEU týkající se svobody usazování k zajištění práva na vnitrostátní zacházení v hostitelském členském státě, rovněž brání tomu, aby členský stát původu bránil jednomu ze svých státních příslušníků nebo společnosti založené podle jeho právních předpisů v usazení v jiném členském státě (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35 a citovaná judikatura).

59 Za omezení svobody usazování musí být považována veškerá opatření, která výkon této svobody zakazují, tvoří překážku tomuto výkonu nebo jej činí méně atraktivním (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36 a citovaná judikatura).

60 Je třeba konstatovat, že ve věci v původním řízení je přiznání odkladu zdanění kapitálových zisků vztahujících se k majetku, který francouzská společnost převedla na společnost usazenou v jiném členském státě, podmíněno požadavky dotčených právních předpisů pouze v případě operací přeshraniční fúze.

61 Jak francouzská vláda uznává, tyto právní předpisy zacházejí rozdílně s operacemi přeshraniční fúze a s operacemi vnitrostátní fúze.

62 Takové rozdílné zacházení může společnosti odradit od výkonu jejich svobody usazování, a představuje tedy překážku této svobody.

63 Takovou překážku lze připustit pouze tehdy, může-li být objektivně odvodněna naléhavými důvody obecného zájmu uznanými unijním právem. V takovém případě je ještě třeba, aby tato překážka nepřekračovala meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudek ze dne 29. listopadu 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, bod 42 a citovaná judikatura).

64 Podle francouzské vlády je překážka dotčená ve věci v povodním řízení odvodněna naléhavým důvodem obecného zájmu souvisejícím s bojem proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem a naléhavým důvodem obecného zájmu souvisejícím s ochranou vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy.

65 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr již rozhodl, že jak boj proti daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem, tak nezbytnost ochrany vyváženého rozdělení daňové pravomoci mezi členskými státy představují naléhavé důvody obecného zájmu, které mohou odvodnit překážku výkonu svobod pohybu zaručených Smlouvou (rozsudek ze dne 5. července 2012, SIAT, C-318/10, EU:C:2012:415, body 36 a 37, jakož i citovaná judikatura).

66 Pokud jde o poslední uvedený cíl, je však třeba podobně jako generální advokát v bodě 39 svého stanoviska uvést, že je zajištěn již samotnou směrnicí 90/434.

67 Jak vyplývá z judikatury Soudního dvora, ze čtvrtého a šestého bodu odvodnění této směrnice totiž plyne, že tato směrnice stanoví pouze systém odkladu zdanění kapitálových zisků vztahujících se k převáděnému majetku, který zabraňuje tomu, aby převodčinnosti sám o sobě vedl ke zdanění, a přitom chrání finanční zájmy státu převádějí společnosti tím, že zajišťuje zdanění těchto kapitálových zisků v okamžiku, kdy dojde k jejich skutečné realizaci (rozsudek ze dne 19. prosince 2012, 3D I, C-207/11, EU:C:2012:818, bod 28).

68 Uvedený cíl tudíž nemůže ve věci v povodním řízení odvodnit překážku svobody usazování.

69 Pokud jde o naléhavý důvod obecného zájmu související s bojem proti daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, stačí konstatovat, jak učinil generální advokát v bodech 72 a 73 svého stanoviska, že tento cíl má stejný dosah, je-li dovoláván na základě čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, nebo jako odvodnění překážky ve vztahu k primárnímu právu. Úvahy uvedené v bodech 54 až 56 tohoto rozsudku, týkající se primárnosti právních předpisů dotčených ve věci v povodním řízení a vztahující se k tomuto ustanovení, se tedy použijí rovněž na analýzu primárnosti těchto právních předpisů s ohledem na svobodu usazování. Z toho vyplývá, že takové daňové právní předpisy, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, které zavádějí obecný předpoklad daňového úniku nebo vyhýbání se daňovým povinnostem, překračují meze toho, co je k dosažení uvedeného cíle nezbytné, a nemohou tedy odvodnit překážku této svobody.

70 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na druhou položenou otázku odpovědět tak, že článek 49 SFEU a čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, které v případě operace přeshraniční fúze podmiňují

přiznání daňových výhod použitelných na takovou operaci na základě této směrnice, v daném případě odkladu daní kapitálových zisků vztahujících se k majetku, který francouzská společnost převedla na společnost usazenou v jiném členském státě, postupem předchozího souhlasu, v rámci něhož musí daňový poplatník pro získání tohoto souhlasu prokázat, že je dotčená operace odvodňná z hospodářského hlediska, že jejím hlavním cílem nebo jedním z jejích hlavních cílů není daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem a že zkrátka, jakým je operace provedena, umožní v budoucnu daní kapitálových zisků, jejichž daní je odloženo, kdežto v případě operace vnitrostátní fúze se takový odklad přizná, aniž daňový poplatník podléhá takovému postupu.

K nákladům řízení

71 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (první senát) rozhodl takto:

1) Vzhledem k tomu, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 90/434/EHS ze dne 23. července 1990 o společném systému daní při fúzích, rozděleních, převodech aktiv a výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států neprovádí úplnou harmonizaci, unijní právo umožňuje posoudit slučitelnost takových vnitrostátních právních předpisů, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, s ohledem na primární právo, třebaže byly tyto právní předpisy přijaty k provedení možnosti, poskytnuté v tomto ustanovení, do vnitrostátního práva.

2) Článek 49 SFEU a čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 musejí být vykládány v tom smyslu, že brání takovým vnitrostátním právním předpisům, jako jsou právní předpisy dotčené ve věci v povodním řízení, které v případě operace přeshraniční fúze podmiňují přiznání daňových výhod použitelných na takovou operaci na základě této směrnice, v daném případě odkladu daní kapitálových zisků vztahujících se k majetku, který francouzská společnost převedla na společnost usazenou v jiném členském státě, postupem předchozího souhlasu, v rámci něhož musí daňový poplatník pro získání tohoto souhlasu prokázat, že je dotčená operace odvodňná z hospodářského hlediska, že jejím hlavním cílem nebo jedním z jejích hlavních cílů není daňový únik či vyhýbání se daňovým povinnostem a že zkrátka, jakým je operace provedena, umožní v budoucnu daní kapitálových zisků, jejichž daní je odloženo, kdežto v případě operace vnitrostátní fúze se takový odklad přizná, aniž daňový poplatník podléhá takovému postupu.

Podpisy.

1 Jednací jazyk: francouzština.