

V?c C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

v.

Staatssecretaris van Financiën

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Hoge Raad der Nederlanden)

„Sbližování právních p?edpis? – Sm?rnice 90/434/EHS – Spole?ný systém zdan?ní p?i fúzí, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát? – ?lánek 11 odst. 1 písm. a) – Použitelnost na da? z p?evodu majetku“

Shrnutí rozsudku

1. *P?edb?žné otázky – Pravomoc Soudního dvora – Výklad požadovaný z d?vodu, že se ustanovení práva Unie, použitelné na základ? vnitrostátního práva, použije na vnit?ní záležitost – Pravomoc tento výklad poskytnout*

(?lánek 267 SFEU)

2. *Sbližování právních p?edpis? – Spole?ný systém zdan?ní p?i fúzí, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát? – Sm?rnice 90/434 – Operace, jejichž cílem je 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 situací, které jsou ?ist? vnit?ní záležitostí, ?ešením upraveným právem Unie, zejména za ú?elem p?edejití výskytu diskriminace vlastních státních p?íslušník? nebo p?ípadným narušením 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 práva Unie jednotného výkladu bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit.

(viz bod 33)

2. ?lánek 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 o spole?ném systému zdan?ní p?i fúzí, rozd?leních, p?evodech aktiv a vým?n? akcií týkajících se spole?ností z r?zných ?lenských stát? je třeba vykládat tak, že zvýhodn?ní, která tato sm?rnice zavádí, nelze odep?ít osob? povinné k dani, která právní konstrukcí v podob? fúze podnik? zamýšlela vyhnout se výb?ru dan? z p?evodu majetku, jelikož tato da? nespadá do rozsahu p?sobnosti této sm?rnice.

?lenské státy totiž mohou pouze výjime?n? a ve zvláštních p?ípadech odmítnout na základ? tohoto ?látku použití veškerých ustanovení uvedené sm?rnice nebo jejich ?ásti nebo odep?ít výhody z ní plynoucí. V d?sledku toho musí být ?l. 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434, jakožto ustanovení o výjimce, vykládán restriktivn? s ohledem na své zn?ní, cíle i kontext, jehož je sou?ástí. Uvedené ustanovení se tudíž jasn? p?i odkazu na platné hospodá?ské d?vody, na restrukturalizaci nebo racionalizaci ?inností spole?ností ú?astnících se dané operace, p?i jejichž existenci se p?edpokládá da?ového úniku ?i vyhnutí se da?ovým povinnostem neuplatní, omezuje na oblast fúzí spole?ností a jiných operací reorganizace, které se jich týkají, a použije se pouze na

dan? spojené s t?mito operacemi.

Mimoto sm?rnice 90/434 nevede k ucelené harmonizaci daní, které mohou být uloženy v souvislosti s fúzí nebo podobnou operací mezi spole?nostmi z r?zných ?lenských stát?. Tato sm?rnice se tím, že zavádí da?ová pravidla neutrální z hlediska hospodá?ské sout?že, omezuje na odstran?ní n?kterých da?ových nevýhod souvisejících s p?eshrani?ní restrukturalizací podnik?. Z toho plyne, že pouze na dan?, které jsou výslovn? uvedeny ve sm?rnici 90/434, se mohou vztahovat zvýhodn?ní zavedená touto sm?rnici, a tudíž mohou spadat do rozsahu p?sobnosti výjimky stanovené v ?l. 11 odst. 1 písm. a) této sm?rnice. Jelikož v uvedené sm?rnici neexistuje žádná indicie, která by umož?ovala u?init záv?r, že jejím zám?rem bylo rozší?it prosp?ch ze zvýhodn?ní na jiné dan?, jako je da?, jež je odvád?na v p?ípad? nabytí nemovitosti nacházející se na vnitrostátním území, na tyto jiné dan? je t?eba nahlížet tak, že vždy spadají do da?ové pravomoci ?lenských stát? a prosp?ch ze zvýhodn?ní zavedených sm?rnici 90/434 nelze odep?ít na základ? ?l. 11 odst. 1 písm. a) této sm?rnice, aby bylo kompenzováno neplacení dan?, jejíž základ a sazba se nutn? odlišují od daní použitelných na fúze spole?ností a na jiné operace reorganizace, které se jich týkají.

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

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

20. kv?tna 2010(*)

„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) – Použitelnost na da? z p?evodu majetku“

Ve v?ci C?352/08,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 234 ES, podaná rozhodnutím Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemsko) ze dne 11. ?ervence 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 31. ?ervence 2008, v ?ízení

Modehuis A. Zwijnenburg BV

proti

Staatssecretaris van Financiën,

SODNÍ DV?R (první senát),

ve složení A. Tizzano, p?edseda senátu a zastupující p?edseda prvního senátu, E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ileš? a J.-J. Kasel (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Modehuis A. Zwijnenburg BV A. Bremmerem, advocaat,
- za nizozemskou vládu C. Wissels a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za francouzskou vládu G. de Berguesem a J.-C. Graciou, jako zmocněnci,
- za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyni, ve spolupráci s P. Gentilim, avvocato dello Stato,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

po vypočtení stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 16. července 2009,

vydává tento

Rozsudek

1 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 výměnách 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 Modehuis A. Zwijnenburg BV (dále jen „Zwijnenburg“) a Staatssecretaris van Financiën ve věci žádosti o vrácení uhrazené daně z převodu majetku založené na osvobození od daně stanoveném zákonem v případě fúze podniků.

Právní rámec

Právní úprava Unie

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 Ze čtvrtého bodu odvodnění této směrnice vyplývá, 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 převádějíci nebo nabytá společnost.

5 Podle čl. 4 odst. 1 uvedené směrnice „[f]úze ani rozdělení nemá za následek zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely“.

6 Podle čl. 8 odst. 1 směrnice 90/434 „[p]řidělení cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývající společnosti společníku převádějíci nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál druhé společnosti při fúzi, rozdělení

nebo výměn? akcií nemá samo o sob? za následek zdan?ní p?íjm?, zisk? nebo kapitálových zisk? tohoto spole?níka“.

7 ?lánek 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 zní takto:

„1. ?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 cí? fúze, rozd?lení, p?evodu majetku nebo výměny 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 cí? této operace je da?ový únik ?i vyhnutí se da?ovým povinnostem.“

Vnitrostátní právní úprava

8 ?lánek 14 zákona z roku 1969 o korpora?ní dani (Wet op de vennootschapsbelasting 1969), ve zn?ní použitelném na v?c v p?vodním ?ízení, stanoví:

„1. Zisk dosažený p?evodem nebo p?i p?evodu [...] osobou povinnou k dani, která p?evádí sv?j podnik nebo jeho samostatnou ?ást (p?evodce) na jiný subjekt, který je již osobou povinnou k dani nebo který se jí stane z d?vodu p?evodu (nabyvatel), výměnou za podíly nabyvatele (fúze podnik?), nezakládá da?ovou povinnost. Nepodléhají-li zisky zdan?ní, nabyvatel vstupuje do práv p?evodce co se tý?e všech složek majetku získaných v rámci fúze podnik?.

[...]

4. Odchyln? od odstavc? 1 a 2 zisky podléhají zdan?ní, pokud je hlavním cílem fúze podnik? vyhnutí se dani nebo její odložení. Není-li prokázán opak, má se za to, že hlavním ú?elem fúze podnik? je vyhnutí se dani nebo její odložení, pokud není provád?na z platných hospodá?ských d?vod?, jako je restrukturalizace nebo racionalizace ?inností p?evodce a nabyvatele. Pokud jsou do t?í let po p?evodu akcie p?evodce nebo nabyvatele zcela nebo z?ásti, p?ímo nebo nep?ímo p?evedeny na subjekt bez vztahu s p?evodcem a nabyvatelem, má se za to, že platné hospodá?ské d?vody neexistují, není-li prokázán opak.

[...]

8. P?evodce, který chce mít jistotu, že se nebude mít za to, že hlavním cílem fúze podnik? je vyhnutí se dani nebo její odložení, m?že p?ed p?evodem podat žádost k inspektorovi, který vydá rozhodnutí, proti n?muž lze podat stížnost.“

9 Podle ?látku 2 zákona z roku 1970 o poplatcích za právní úkony (wet op belastingen van rechtsverkeer 1970), ve zn?ní použitelném na v?c v p?vodním ?ízení, se daní z p?evodu majetku rozumí „da?, jež zat?žuje nabytí nemovitostí nacházejících se v Nizozemsku nebo da?, které tyto nemovitosti podléhají“.

10 ?lánek 4 tohoto zákona uvádí:

„ ‚Nemovitostmi‘ ve smyslu ?látku 2 se rozumí zejména (fiktivní nemovitosti):

a. podíly na spole?nostech, jejichž základní kapitál je rozd?len na podíly a jejichž aktiva tvo?í nebo tvo?ily v okamžiku nabytí nebo v jakémkoliv jiném okamžiku během roku p?edcházejícího tomuto nabytí zejména nemovitosti nacházející se v Nizozemsku, za podmínky, že tyto

nemovitosti jako celek zcela nebo hlavně slouží nebo sloužily k nabytí, převodu nebo provozování těchto nemovitostí;

[...]

11 V souladu s článkem 14 uvedeného zákona „daně činí 6 %“.

12 Článek 15 odst. 1 písm. h) téhož zákona stanoví:

„1. Za podmínek stanovených nařízením orgánu veřejné správy je od daně osvobozeno nabytí: [...]

h. v případě fúze, rozdělení a vnitřní reorganizace; [...]

13 Článek 5a vyhlášky, kterou se provádí zákon o poplatcích za právní úkony (Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer), ve znění použitelném na věc v původním řízení, stanoví následující:

„1. Osvobození od daně v případě fúze uvedené v čl. 15 odst. 1 písm. h) zákona se použije tehdy, pokud společnost získá jinou společnost nebo její samostatnou část za poskytnutí podílu.“

2. Poskytnutím podílu se rozumí případ, kdy je navíc k poskytnutí podílu vyplacena částka v hotovosti rovnající se nejvýše 10 % z hodnoty toho, co je vyplaceno z podílu.“

[...]

7. Pro účely použití tohoto článku se společností rozumí akciová společnost, společnost s ručením omezeným, komanditní společnost nebo jiná společnost, jejíž základní kapitál je zcela nebo zčásti rozdělen na podíly [...]

Skutkový stav v původním řízení a předěžná otázka

14 Zwijnenburg provozovala obchod s módními oděvy ve dvou budovách nacházejících se na Tolstraat 17 a Tolstraat 19 v Meerbeek (Nizozemsko). Zwijnenburg byla vlastníkem budovy nacházející se na Tolstraat 19 a měla v pronájmu budovu nacházející se na Tolstraat 17 od společnosti A. Zwijnenburg Beheer BV (dále jen „Beheer“), jež byla jejím vlastníkem a jejíž jedinou činností byla správa nemovitostí.

15 Podíly na společnosti Beheer vlastnil A. J. Zwijnenburg a jeho manželka (dále jen „rodíe“).

16 Podíly na společnosti Zwijnenburg vlastnil prostřednictvím holdingové společnosti L. E. Zwijnenburg (dále jen „syn“) a jeho manželka.

17 K ukončení převodu obchodu rodičů na syna, který byl započat již v prosinci 1990, bylo zamýšleno, že Zwijnenburg vloží svůj obchod s módními oděvy a budovu nacházející se na Tolstraat 19 a za to obdrží podíly na společnosti Beheer. V souladu s čl. 14 odst. 1 zákona z roku 1969 o korporátní dani měla být tato fúze podnikem osvobozena od daní.

18 V pozdější fázi měla Zwijnenburg získat zbývající podíly na Beheer, které patřily rodičům a ke kterým získala kupní opci. Tato operace měla být v souladu s čl. 15 odst. 1 písm. h) zákona z roku 1970 o poplatcích za právní úkony ve spojení s čl. 5a odst. 1 prováděcí vyhlášky k témuž zákonu osvobozena od daně z převodu majetku.

19 Dopisem ze dne 13. ledna 2004 se Zwijnenburg obrátila na daňovou správu, aby získala potvrzení, že zamýšlená fúze podnikem mezi Zwijnenburg a Beheer, jakož i pozdější nabytí podílu

na společnosti Beheer společností Zwijnenburg mohou být provedeny bez zdanění, zejména bez uhrazení daní z převodu majetku.

20 Rozhodnutím ze dne 19. ledna 2004 nicméně inspektor daňového úřadu žádost zamítl, jelikož se domníval, že zamýšlená fúze podniků spadá do rozsahu působnosti § 14 odst. 4 zákona z roku 1969 o korporátní dani, neboť jejím hlavním cílem je vyhnout se dani nebo ji odložit.

21 Uvedený inspektor, k němuž byla podána stížnost, své rozhodnutí potvrdil. V řízení o odvolání Gerechtshof te 's-Gravenhage rozhodl, že žaloba podaná Zwijnenburg proti tomuto rozhodnutí byla neopodstatněná.

22 Podle tohoto soudu sice zamýšlené spojení budov nacházejících se na Tolstraat 17 a Tolstraat 19 v jediný podnik, z něhož by vyplývalo zvýhodnění v konečném důsledku synovi, spočívalo na platných hospodářských důvodech. Naproti tomu má za to, že hospodářskými důvody nebyla motivována cesta fúze podniků zvolená pro spojení obou budov, jelikož Zwijnenburg měla svůj podnik vložit do Beheer a později získat podíly na poslední uvedené společnosti.

23 Gerechtshof te 's-Gravenhage má za to, že Zwijnenburg právně dostatečným způsobem neprokázala, že hlavním motivem nebo jedním z hlavních motivů zamýšlené fúze podniků není daňový únik či vyhnutí se daňovým povinnostem. Jediným motivem pro uskutečnění této operace spočívající ve fúzi je podle uvedeného soudu vyhnutí se odvodu daní z převodu majetku, jež by byla dlužná v případě přímého převodu nemovitosti nacházející se na Tolstraat 17 na společnost Zwijnenburg, jakož i odklad zaplacení korporátní daní z rozdílu mezi účetní hodnotou této budovy a její tržní hodnotou v okamžiku převodu.

24 Gerechtshof te 's-Gravenhage došel k závěru, že i kdyby byl konečný cíl operace výrazem podnikání, byla by finanční konstrukce, která byla na základě toho zvolena, pouze umělý způsob, jak dosáhnout daňových zvýhodnění vyhrazených pro fúze podniků.

25 Zwijnenburg tak podala kasační opravný prostředek k Hoge Raad der Nederlanden.

26 Tento soud shledal, že dotčenou operací rodiče získají podíl na podniku, třebaže jejich úmyslem je zanechat ho synovi a jeho manželce. Z toho vyvodil, že jedním z hlavních cílů zamýšlené fúze je vyhnout se některým daňovým dopadům, a sice zejména dani z převodu majetku, k níž by byla Zwijnenburg povinna, jež by nastaly, kdyby budova nacházející se na Tolstraat 17 byla poslední uvedenou společností nabyta nebo kdyby na ni byly převedeny podíly na společnosti Beheer.

27 Hoge Raad der Nederlanden uvádí, že § 14 zákona z roku 1969 o korporátní dani přebírá ustanovení § 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 za účelem jejich uplatnění i na čistě vnitrostátní situace. Nicméně konstatuje, že daň z převodu majetku netvoří součást daní, které na základě této směrnice nemají být vybírány.

28 Za těchto podmínek se Hoge Raad der Nederlanden rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba § 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 [...] vykládat tak, že zvýhodnění podle této směrnice mohou být osobně povinné k dani odepřena, jestliže právní jednání ve svém celku mají za cíl vyhnout se zatížení jinou daní než daními, na něž se vztahují zvýhodnění obsažená v uvedené směrnici?“

K p?edb?žné otázce

Úvodní poznámky

29 Všichni zú?astn?ní, kte?í p?edložili písemná vyjád?ení, s výjimkou Zwijnenburg, u?inili záv?r, že se má Soudní dv?r prohlásit p?íslušným k zodpov?zení p?edb?žné otázky.

30 V tomto ohledu je t?eba p?ipomenout, že v souladu s ?lánkem 234 ES má Soudní dv?r pravomoc rozhodovat o p?edb?žných otázkách týkajících se zejména výkladu Smlouvy o ES, jakož i akt? p?ijatých orgány Unie.

31 Je sice nesporné, že se spor v p?vodním ?ízení týká ustanovení vnitrostátního práva, jež se uplat?uje v ?ist? vnitrostátním kontextu.

32 P?edkládající soud nicmén? uvedl, že nizozemský zákonodárce se p?i provád?ní ustanovení sm?rnice 90/434 rozhodl uplat?ovat da?ové zacházení stanovené touto sm?rnici i na ?ist? vnitrostátní situace, takže vnitrostátní a p?eshrani?ní restrukturalizace podléhají stejnému da?ovému režimu fúzí.

33 Podle judikatury Soudního dvora platí, že pokud vnitrostátní právní úprava p?izp?sobí ?ešení situací, které jsou ?ist? vnit?ní záležitostí, ?ešením upraveným právem Unie, 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 výklad?m dostalo ustanovením nebo pojmem p?evzatým z práva Unie jednotného výkladu, bez ohledu na podmínky, za kterých se mají uplatnit (viz rozsudky ze dne 17. ?ervence 1997, Leur-Bloem, C?28/95, Recueil, s. I?4161, bod 32, a ze dne 15. ledna 2002, Andersen og Jensen, C?43/00, Recueil, s. I?379, bod 18).

34 Je t?eba dodat, že p?ísluší pouze vnitrostátnímu soudu, aby posoudil p?esný význam tohoto odkazu na právo Unie, p?i?emž pravomoc Soudního dvora je omezena pouze na p?ezkum ustanovení tohoto práva (výše citovaný Leur-Bloem, bod 33).

35 Z výše uvedených úvah vyplývá, že Soudní dv?r má pravomoc k výkladu ustanovení sm?rnice 90/434, i když tato ustanovení p?ímo neupravují situaci dot?enou v p?vodním ?ízení. Je tudíž t?eba na otázku položenou Hoge Raad der Nederlanden odpov?d?t.

K p?edb?žné otázce

36 Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda je t?eba ?l. 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 vykládat tak, že zvýhodn?ní, která tato sm?rnice zavádí, mohou být odep?ena osob? povinné k dani, která právní konstrukcí v podob? fúze podnik? zamýšlela vyhnout se výb?ru dan?, jako je da? dot?ená v p?vodním ?ízení, a sice da? z p?evodu majetku, i když se tato sm?rnice na tuto da? nevztahuje.

37 Ze spisu vyplývá, že jelikož neexistuje výslovné vnitrostátní ustanovení, které by nizozemským da?ovým orgán?m dovoľovalo odep?ít prosp?ch z osvobození od dan? z p?evodu majetku v p?ípad? fúze podnik?, jestliže je prokázáno, že vyhnutí se uvedené dani je pro osobu povinnou k dani hlavním d?vodem fúze, tyto orgány uplat?ují ?l. 11 odst. 1 písm. a) sm?rnice 90/434 tak, že vyberou korpora?ní da? namísto neodvedené dan? z p?evodu majetku.

38 Co se tý?e cíle sledovaného uvedenou sm?rnici, Soudní dv?r již up?esnil, že tato sm?rnice má v souladu se svým prvním bodem od?vodn?ní za cíl zavést da?ová pravidla neutrální z hlediska hospodá?ské sout?že, aby se podniky mohly p?izp?sobit požadavk?m společného trhu,

zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni. Tentýž bod odvodní rovněž stanoví, že fúzí, rozdělení, převodem aktiv a výměnou akcií týkajícím se společností z různých členských států nesmějí být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států (výše citovaný rozsudek Leur-Bloem, bod 45).

39 Konkrétně cílem směrnice 90/434 je odstranění daňových překážek přeshraničních reorganizací podniků tím, že bude zajištěno, že případné zvýšení hodnot podílů na společnostech nebude zdaněno do té doby, než dojde k jejich skutečné realizaci (rozsudky ze dne 5. července 2007, Kofoed, C-321/05, Sb. rozh. s. I-5795, bod 32, a ze dne 11. prosince 2008, A.T., C-285/07, Sb. rozh. s. I-9329, bod 28).

40 Za tímto účelem směrnice 90/434 stanoví zejména ve svém článku 4, že fúze ani rozdělení nemá za následek žádné zdanění kapitálových zisků vypočtených jako rozdíl mezi skutečnou hodnotou převedených aktiv a pasiv a jejich hodnotou pro daňové účely, a ve svém článku 8, že předání cenných papírů představujících základní kapitál přijímající nebo nabývající společnosti společníku převádějí nebo nabyté společnosti výměnou za jeho cenné papíry představující základní kapitál této druhé společnosti při fúzi, rozdělení nebo výměnou akcií nemá samo o sobě za následek jakékoliv zdanění příjmů, zisků nebo kapitálových zisků tohoto společníka.

41 Soudní dvůr rovněž rozhodl, že společný systém zdanění zavedený směrnicí 90/434, který zahrnuje různá daňová zvýhodnění, se použije stejnou měrou na všechny operace fúze, rozdělení, převodu aktiv a výměny akcií nezávisle na tom, zda jsou jejich důvody finanční, hospodářské nebo jiné daňové (výše citované rozsudky Leur-Bloem, bod 36, a Kofoed, bod 30).

42 Z toho plyne, že určení operací, na které se mohou vztahovat zvýhodnění zavedená směrnicí 90/434, nezávisí na finančních, hospodářských nebo daňových důvodech. Naproti tomu má při provádění možnosti stanovené v čl. 11 odst. 1 uvedené směrnice svou důležitost motiv zamýšlené operace.

43 Podle čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 tak mohou členské státy 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 krom toho 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 má takový cíl (výše citované rozsudky Leur-Bloem, body 38 a 39, jakož i Kofoed, bod 37).

44 Příslušné vnitrostátní orgány se nemohou pro ověření, zda zamýšlená operace má takový cíl, spokojit s použitím předem určených obecných kritérií, ale musí přistoupit k jejímu celkovému přezkumu, případ od případu (výše citovaný rozsudek Leur-Bloem, bod 41).

45 Členské státy totiž mohou pouze z výjimečných důvodů a ve zvláštních případech odmítnout na základě čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 použití veškerých ustanovení této směrnice nebo jejich části nebo odepřít výhody z ní plynoucí (výše citované rozsudky Kofoed, bod 37, a A.T., bod 31).

46 V důsledku toho musí být čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434, jakožto ustanovení o výjimce, vykládán restriktivně s ohledem na své znění, cíle i kontext, jehož je součástí.

47 Uvedené ustanovení se tudíž jasně při odkazu na platné hospodářské důvody, na restrukturalizaci nebo racionalizaci činností společností účastnících se dané operace, při jejichž existenci se předpokládá daňového úniku či vyhnutí se daňovým povinnostem neuplatní, omezuje

na oblast fúzí společností a jiných operací reorganizace, které se jich týkají, a použije se pouze na daně spojené s těmito operacemi.

48 Výše uvedená zjištění jsou navíc podpořena skutečností, že za současného stavu práva Unie nespádají příjmy daně jako takové do pravomoci Unie.

49 Jak totiž uvedla generální advokátka v bodě 52 svého stanoviska, směrnice 90/434 nevede k ucelené harmonizaci daní, které mohou být uloženy v souvislosti s fúzí nebo podobnou operací mezi společnostmi z různých členských států. Tato směrnice se tím, že zavádí daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, omezuje na odstranění některých daňových nevýhod souvisejících s přeshraniční restrukturalizací podniků.

50 Z toho plyne, že pouze na daně, které jsou výslovně uvedeny ve směrnici 90/434, se mohou vztahovat zvýhodnění zavedená touto směrnicí, a tudíž mohou spadat do rozsahu působnosti výjimky stanovené v čl. 11 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

51 I když v rámci zavedených zvýhodnění přiznává směrnice 90/434 zvláštní místo zdanění kapitálových zisků, odkazuje však v zásadě na daně zatěžující společnosti, jakož i na daně, k nimž jsou povinni společníci těchto společností.

52 V uvedené směrnici naproti tomu neexistuje žádná indicie, která by umožňovala učit závěr, že jejím záměrem bylo rozšířit prospěch ze zvýhodnění na jiné daně, jako je daň dotčená ve věci v původním řízení, jež je odváděna v případě nabytí nemovitosti nacházející se v dotčeném členském státě.

53 Na takový případ je totiž třeba nahlížet tak, že vždy spadá do daňové pravomoci členských států.

54 Za těchto podmínek nelze prospěch ze zvýhodnění zavedených směrnicí 90/434 odepřít na základě čl. 11 odst. 1 písm. a) této směrnice, aby bylo kompenzováno neplacení daně, jako je daň dotčená v původním řízení, jejíž základ a sazba se nutně odlišují od daní použitelných na fúze společností a na jiné operace reorganizace, které se jich týkají.

55 Přijetí jiného přístupu by ohrozilo nejen jednotný a soudržný výklad směrnice 90/434, ale šlo by i nad rámec toho, co je nezbytné k ochraně finančních zájmů dotčeného členského státu, jak je stanoveno ve čtvrtém bodu odvodnění této směrnice. Jak uvedla generální advokátka v bodě 66 svého stanoviska, jestliže hlavním cílem zamýšlené fúze je vyhnout se dani z převodu majetku, omezuje se finanční zájem dotčeného členského státu na výběr práva této daně z převodu majetku, a tudíž nemůže spadat do rozsahu působnosti uvedené směrnice.

56 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět, že čl. 11 odst. 1 písm. a) směrnice 90/434 je třeba vykládat tak, že zvýhodnění, která tato směrnice zavádí, nelze odepřít osobě povinné k dani, která právní konstrukcí v podobě fúze podniků zamýšlela vyhnout se výběru daně, jako je daň dotčená v původním řízení, a sice daň z převodu majetku, jelikož tato daň nespadá do rozsahu působnosti této směrnice.

K nákladům řízení

57 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první 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 výměnách akcií týkajících se společností z různých členských států je třeba vykládat tak, že zvýhodnění, která tato směrnice zavádí, nelze odepřít osobě povinné k dani, která právní konstrukcí v podobě fúze podniků zamýšlela vyhnout se výběru daně, jako je daň dotčená v původním řízení, a sice daň z převodu majetku, jelikož tato daň nespadá do rozsahu působnosti této směrnice.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.