Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 26. októbra 2016 [1]

Vec C-14/16

Euro Park Service, ktorá je právnym nástupcom spoločnosti Cairnbulg Nanteuil,
proti
Ministre des finances et des comptes publics

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podala Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — Spoločný systém zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov — Smernica 90/434/EHS — článok 11 — Daňový podvod alebo daňové úniky — Predchádzajúce povolenie daňového úradu — Sloboda usadiť sa — článok 49 ZFEÚ"

I – Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania zo 16. decembra 2015, ktorý do kancelárie Súdneho dvora predložila Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko) 11. januára 2016, sa týka výkladu článku 49 ZFEÚ a článku 11 smernice Rady 90/434/EHS z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov [2].

2. Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi spoločnosťou Euro Park Service (ďalej len „Euro Park"), založenou podľa luxemburského práva, ktorá je právnym nástupcom francúzskej spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil (ďalej len „SCI Cairnbulg Nanteuil"), a francúzskym daňovým úradom (ďalej len „daňový úrad") vo veci uloženia povinnosti úhrady dodatočných príspevkov na daň z právnických osôb a nedoplatkov na tejto dani, ako aj sankcií. Podľa daňového úradu toto uloženie povinnosti úhrady a uloženie sankcie vyplývajú zo skutočnosti, že jednak SCI Cairnbulg Nanteuil nepožiadala o povolenie ministerstva, ktoré stanovuje francúzske právo pre prevody uskutočnené v prospech zahraničnej spoločnosti, a jednak by jej toto povolenie v každom prípade nebolo udelené, pretože jej zrušenie nebolo odôvodnené obchodnými dôvodmi, ale jeho cieľom bol daňový podvod alebo daňové úniky.

3. Vnútroštátny súd usudzuje, že na účely rozhodnutia v spore, ktorý mu bol predložený, je potrebné najmä vedieť, či článok 49 ZFEÚ bráni vnútroštátnej právnej úprave, ktorá s cieľom bojovať proti podvodu a daňovým únikom systematicky podriaďuje uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia, a to výhradne v prípade prevodov majetku na zahraničné právnické osoby.

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Ú. v. ES L 225, 1990, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142.

II – **Právny rámec**

A – *Právo Únie*

4. Článok 49 ZFEÚ (pôvodný článok 43 ZES) znie:

„V rámci nasledujúcich ustanovení sa zakazujú obmedzenia slobody usadiť sa štátnych príslušníkov jedného členského štátu na území iného členského štátu. Zakazujú sa aj obmedzenia, ktoré sa týkajú zakladania obchodných zastúpení, organizačných zložiek a dcérskych spoločností štátnymi príslušníkmi jedného členského štátu na území iného členského štátu.

…“

5. Článok 4 smernice 90/434 stanovuje:

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

…“

6. Článok 11 smernice 90/434 stanovuje:

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

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

…“

B – *Francúzske právo*

7. Relevantné ustanovenia všeobecného daňového zákonníka (ďalej len „CGI“), účinného vo Francúzsku v čase skutkových okolností, o aké ide vo veci samej, sú nasledovné.

8. Článok 210 A CGI stanovuje:

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

…

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

…

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

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

d) do svojho zisku podliehajúceho dani z príjmov právnických osôb opäť zahrnie akýkoľvek zisk nadobudnutý z vloženia odpisovateľného majetku…“

9. Článok 210 B ods. 3 CGI stanovuje:

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

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

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

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

10. Podľa vnútroštátneho súdu sa článkom 210 C CGI preberá do vnútroštátneho práva smernica 90/434. V tomto článku sa uvádza:

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

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

…“

III – **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

11. Spoločnosť Euro Park bola jediným spoločníkom spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil a je právnym nástupcom tejto spoločnosti.

12. Dňa 26. novembra 2004 bola SCI Cairnbulg Nanteuil „svojím jediným spoločníkom… a v prospech [tohto jediného spoločníka] zrušená bez likvidácie…“ [3]. Pri tejto príležitosti si SCI Cairnbulg Nanteuil zvolila osobitný systém zdaňovania pre zlúčenia ustanovený v článku 210 a nasl. CGI. V dôsledku toho za zdaňovacie obdobie končiace 26. novembra 2004 nepriznala na účely dane z príjmov právnických osôb čisté kapitálové zisky a zisky z majetku, ktorý vložila do spoločnosti Euro Park.

13. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tieto vklady v podobe nehnuteľností boli v notárskej listine z 19. apríla 2005, na základe ktorej došlo k prevodu celého majetku spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil na Euro Park, ocenené vo svojej čistej účtovnej hodnote, ktorá predstavovala 9 387 700 eur. Euro Park v ten istý deň previedla uvedené nehnuteľnosti na SCI IBC Ferrier za cenu 15 776 600 eur zodpovedajúcu ich trhovej hodnote k 26. novembru 2004.

3 — Tak ako je opísaná v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

14. Daňový úrad po vykonaní daňovej kontroly spochybnil uplatnenie osobitného systému zdaňovania pri zlúčeniach v prospech spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil. Podľa tohto úradu SCI Cairnbulg Nanteuil nepožiadala o povolenie ministerstva stanovené v CGI a toto povolenie by jej v každom prípade nebolo udelené, pretože predmetnú operáciu nebolo možné odôvodniť obchodnými dôvodmi, ale jej cieľom bol daňový podvod alebo daňové úniky.

15. V dôsledku uvedeného bola spoločnosti Euro Park ako právnemu nástupcovi spoločnosti SCI Cairnbulg Nanteuil uložená povinnosť zaplatiť dodatočné príspevky na daň z príjmov právnických osôb a nedoplatky na tejto dani, spolu so sankciami ustanovenými v článku 1729 CGI pre prípad úmyselného nesplnenia daňovej povinnosti.

16. Euro Park podala na Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži) (Francúzsko) návrh na oslobodenie od povinnosti zaplatiť uvedené príspevky, nedoplatky a sankcie. Rozsudkom zo 6. júla 2011 Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži) tento návrh zamietol. Cour d'appel de Paris (Odvolací súd v Paríži) rozsudkom z 11. apríla 2013 potvrdil rozsudok Tribunal administratif de Paris (Správny súd v Paríži) (Francúzsko). Euro Park podala kasačný opravný prostriedok na Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko). V tomto kontexte Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko) rozhodla prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

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

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

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

17. Písomné pripomienky predložila Euro Park, francúzska vláda, ako aj Európska komisia. Rovnakí účastníci konania predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 7. septembra 2016.

V – **Analýza**

A – *Úvodné pripomienky*

18. V súlade so žiadosťou Súdneho dvora budú tieto návrhy zamerané na druhú prejudiciálnu otázku položenú vnútroštátnym súdom, ktorá je položená iba pre prípad, že na prvú prejudiciálnu otázku bude daná kladná odpoveď, to znamená taká, že ak členský štát prostredníctvom vnútroštátnej právnej úpravy preberie do svojho vnútroštátneho právneho poriadku možnosť stanovenú v článku 11 ods. 1 smernice 90/434, akty prijaté na účely uplatnenia uvedenej možnosti sú preskúmateľné z hľadiska primárneho práva Únie.

19. Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 49 ZFEÚ vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorej cieľom je boj proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, podriadila uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia v prípade prevodov majetku na zahraničné právnické osoby, zatiaľ čo v prípade prevodov majetku na vnútroštátnu právnickú osobu sa tento postup neuplatňuje.

20. Treba pripomenúť, že článkom 210 C CGI, ktorý stanovuje sporný postup predchádzajúceho udelenia povolenia, sa podľa vnútroštátneho súdu a francúzskej vlády preberá do vnútroštátneho práva smernica 90/434.

21. Podľa francúzskej vlády je nespochybniteľné, že predmetná vnútroštátna právna úprava je v súlade s ustanoveniami smernice 90/434.

22. Euro Park sa naopak domnieva, že článok 210 C CGI nie je v súlade s článkom 11 smernice 90/434 a Komisia usudzuje, že zavedenie postupu udelenia povolenia v prípade akéhokoľvek prevodu majetku jednej spoločnosti na druhú v rámci zlúčenia je v rozpore s cieľom smernice 90/434, tak ako vyplýva z jej prvého odôvodnenia. Z dôvodu postupu predchádzajúceho udelenia povolenia by sa uplatnenie systému na základe tejto smernice stalo iluzórnym. Podľa Komisie navyše z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, „do akej miery francúzska právna úprava obsahuje ustanovenia o podmienkach uplatňovania, ktoré sú dostatočne presné, jasné a predvídateľné na to, aby umožnili daňovníkom poznať svoje práva, a boli tak v súlade so všeobecnou právnou zásadou právnej istoty“.

23. V dôsledku uvedeného rovnako ako Komisia usudzujem, že pred tým, ako odpoviem na druhú otázku položenú vnútroštátnym súdom, ktorá sa týka článku 49 ZFEÚ, je potrebné analyzovať smernicu 90/434, a osobitne jej článok 11 ods. 1 písm. a).[4]

B – *Smernica 90/434*

24. Podľa ustálenej judikatúry je cieľom, ktorý sleduje smernica 90/434, tak ako vyplýva z jej prvého odôvodnenia[5], zaviesť „daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska hospodárskej súťaže, aby sa podniky mohli prispôsobiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni. To isté odôvodnenie tiež stanovuje, že zlúčeniam, rozdeleniam, prevodom majetku a výmenám akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín nesmú brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských štátov“[6]. „Cieľom“ smernice 90/434 je totiž „zamedziť daňovým prekážkam pri reštrukturalizácii cezhraničných podnikov tým, že sa zabezpečí, aby prípadné zvýšenia hodnoty podielov na základnom kapitáli neboli zdaňované pred ich skutočnou realizáciou“[7]. „Na tieto účely smernica 90/434 stanovuje najmä vo svojom článku 4, že zlúčenie alebo rozdelenie nemá mať za následok zdanenie kapitálových ziskov počítaných ako rozdiel medzi reálnou hodnotou prevedených aktív a pasív a ich hodnotou na daňové účely“[8].

4 — Smernica 90/434 bola v záujme jasnosti a racionálnosti zrušená smernicou Rady 2009/133/ES z 19. októbra 2009 o spoločnom systéme zdaňovania, uplatniteľnom pri zlučovaní, rozdeľovaní, čiastočnom rozdeľovaní, prevode aktív a výmene akcií spoločností rôznych členských štátov a pri premiestnení sídla SE alebo SCE medzi členskými štátmi (Ú. v. EÚ L 310, 2009, s. 34), ktorou bola kodifikovaná smernica 90/434. Uvádzam, že článok 15 ods. 1 písm. a) smernice 2009/133 je značne podobný článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434.

5 — V prvom odôvodnení smernice 90/434 sa uvádza, že „keďže zlúčenia, prevody majetku a výmeny akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín môžu byť nevyhnutné v spoločenstve, aby sa vytvorili podmienky podobné podmienkam medzinárodného trhu [vnútorného trhu – *neoficiálny preklad*] a aby sa takto zabezpečilo vytvorenie a účinné fungovanie spoločného trhu; *keďže takýmto operáciám by nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín*; keďže je preto nevyhnutné zaviesť vo vzťahu k takýmto operáciám daňové pravidlá, ktoré budú neutrálne z hľadiska konkurencie, aby sa podniky mohli prispôsobiť požiadavkám spoločného trhu, aby sa zvýšila ich produktivita a zlepšila sa konkurencieschopnosť na medzinárodnej úrovni“. Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

6 — Pozri rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 38).

7 — Pozri rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 39).

8 — Pozri rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 40).

25. Súdny dvor tiež rozhodol, že smernica 90/434 svojím článkom 11 priznáva členským štátom výhradu právomoci.[9] „Článok 11 ods. 1 písm. a) [smernice 90/434]“ totiž „oprávňuje členské štáty na to, aby neuplatňovali všetky ustanovenia uvedenej smernice alebo ich časť, vrátane daňových výhod… [stanovených v článku 4 smernice], alebo aby zrušili všetky výhody, ktoré z nich vyplývajú, ak sa preukáže, že zlúčenie, rozdelenie, prevod aktív alebo výmena akcií najmä má *za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový podvod alebo daňové úniky...*“[10].

26. V článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 sa navyše uvádza, že skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, ako sú reštrukturalizácia alebo racionalizácia činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným účelom operácie je daňový podvod alebo daňové úniky.[11]

27. Súdny dvor v bode 43 rozsudku zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369) rozhodol, že „vzhľadom na neexistenciu ustanovení práva Únie upravujúcich uplatňovanie domnienky podľa článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, prináleží členským štátom, aby pri rešpektovaní zásady proporcionality stanovili pravidlá potrebné na uplatňovanie tohto ustanovenia“.

28. Súdny dvor tiež rozhodol, že zavedenie pravidla všeobecného rozsahu, ktoré okamžite vylučuje niektoré operácie z daňového zvýhodnenia, ide totiž nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie toho, aby sa vyhlo takýmto daňovým únikom alebo daňovému podvodu, a narúša cieľ sledovaný smernicou 90/434.[12] Podľa ustálenej judikatúry totiž s cieľom overiť, či daná operácia sleduje cieľ daňových únikov alebo daňového podvodu, nemôžu členské štáty na základe toho, že preberú článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, uplatňovať len vopred stanovené všeobecné kritériá, ale musia pristúpiť k celkovému individuálnemu preskúmaniu tejto otázky.[13]

C – O uplatnení článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 v prejednávanej veci

1. Článok 210 B odsek 3 a článok 210 C odsek 2 CGI – Ich súlad s článkom 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434

29. Podľa článku 210 B odseku 3 CGI sa predchádzajúce povolenie podľa článku 210 C odseku 2 CGI vydá v prípade, že daná operácia spĺňa tri podmienky, konkrétne že je odôvodnená obchodnými dôvodmi, jej hlavným cieľom alebo jedným z jej hlavných cieľov nie je daňový podvod alebo daňové úniky a jej podmienky umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zohľadnenie na účely zdanenia bolo odložené.

30. Francúzska vláda na pojednávaní uviedla, že povolenie podľa článku 210 C odseku 2 CGI sa vydáva po tom, ako predmetná operácia spĺňa prvú podmienku stanovenú v článku 210 B odseku 3 CGI, to znamená, že operácia je odôvodnená obchodnými dôvodmi. Podľa francúzskej vlády je daňový úrad pri preskúmavaní operácie oprávnený preveriť iba hospodársku realitu tejto operácie, a nie jej hospodársku vhodnosť.

9 — Pozri rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, bod 35).

10 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát. Pozri rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369, bod 38). Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odráža všeobecnú zásadu práva Únie, ktorá zakazuje zneužívanie práva. Pozri rozsudok z 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 50).

11 — Pozri tiež rozsudok z 20. mája 2010, Modehuis A. Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282, bod 43). Treba uviesť, že Súdny dvor v bodoch 45 a 46 týchto rozsudkov zdôraznil, že členské štáty môžu na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odmietnuť uplatniť všetky ustanovenia tejto smernice alebo ich časť a zrušiť výhody, ktoré z nich vyplývajú, len vo výnimočných prípadoch. V dôsledku toho treba článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 ako ustanovenie upravujúce výnimku vykladať doslovne s ohľadom na jeho znenie, účel, ako aj kontext, ktorého je súčasťou.

12 — Rozsudok z 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 37).

13 — Pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. novembra 2011, Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718, bod 37 a citovanú judikatúru).

31. Vzhľadom na jednoznačné znenie článku 210 B odseku 3CGI, ktorý jasne vyžaduje splnenie troch podmienok pred tým, ako môže byť vydané povolenie, bez ďalšieho dôkazu nemôžem toto tvrdenie francúzskej vlády vziať do úvahy.

32. Táto vláda tiež tvrdí, že francúzska právna úprava nevyžaduje, aby bolo predchádzajúce povolenie cezhraničnej operácie, na ktorú sa vzťahuje smernica 90/434, vopred vydané, ale iba aby bola žiadosť o povolenie podaná vopred, to znamená pred uskutočnením operácie. Podľa francúzskej vlády sa za takýchto podmienok predmetná operácia môže uskutočniť pred získaním povolenia s odkladacou podmienkou, ktorá súvisí s týmto získaním. Preto sa francúzska vláda domnieva, že tento systém je viac podobný deklaratórnemu systému, ako systému povolenia.

33. Okrem toho, že sa mi takáto odkladacia podmienka zdá byť konkrétne nepraktická a v rozpore s hospodárskou realitou operácií, na ktoré sa vzťahuje smernica 90/434 [14], predovšetkým poukazujem na to, že článok 210 C odsek 2 CGI výslovne stanovuje, že na prevody majetku francúzskych právnických osôb na zahraničné právnické osoby sa ustanovenia článkov 210 A a 210 B CGI uplatnia len vtedy, „keď tieto prevody boli *vopred povolené* za podmienok ustanovených v [odseku 3] článku 210 B“ [15] CGI. [16] V dôsledku uvedeného je znenie článku 210 C odseku 2 CGI v priamom rozpore s tvrdením francúzskej vlády.

34. Navyše treba uviesť, že článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 oprávňuje členské štáty na to, aby neuplatňovali ustanovenia smernice 90/434, pod jedinou podmienkou, a to, že operácia, na ktorú sa vzťahuje táto smernica, „má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov [daňový podvod alebo daňové úniky]“ [17]. Rovnako ako Komisia usudzujem, že z nasledujúcich viet tohto odseku 1 písm. a) vyplýva, že hoci skutočnosť, že predmetná operácia nie je vykonaná z riadnych obchodných dôvodov, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je daňový podvod alebo daňové úniky, neexistencia riadnych obchodných dôvodov nepredstavuje nezávislé a dodatočné odôvodnenie umožňujúce neuplatnenie ustanovení smernice 90/434. [18]

35. Z uvedeného vyplýva, že článok 210 B odsek 3 CGI vo svojej prvej a druhej podmienke odvodzuje dve podmienky z jedinej skutočnosti upravenej v článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 a v dôsledku toho rozširuje pôsobnosť výhrady právomoci nad rámec toho, čo stanovuje toto ustanovenie.

36. Navyše tretia podmienka stanovená v článku 210 B odseku 3 CGI [19], ktorá rovnako nie je stanovená v článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 [20], nemôže byť odôvodnená bojom proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, [21] tak ako to tvrdí francúzska vláda, pretože tento cieľ je už výslovne uvedený v druhej podmienke článku 210 B odseku 3 CGI.

37. Francúzska vláda vo svojich písomných pripomienkach usudzuje, že cieľom ustanovení predmetnej vnútroštátnej právnej úpravy nie je iba boj proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, ale aj zachovanie vyváženého rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi.

14 — Existencia odkladacej podmienky v skutočnosti znamená, že operácia sa neuskutoční.

15 — Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

16 — Ide totiž o žiadosť o predchádzajúce udelenie povolenia, a nie predchádzajúcu žiadosť o udelenie povolenia!

17 — Pozri článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 a bod 25 týchto návrhov.

18 — Navyše usudzujem, že prináleží vnútroštátnym úradom, aby preukázali neexistenciu obchodných dôvodov s cieľom uplatniť domnienku podľa článku 11 ods. 1 písm. a) druhej vety smernice 90/434, že operácia má za svoj hlavný cieľ daňový podvod alebo daňové úniky. Pozri body 26 až 28 týchto návrhov.

19 — To znamená, že „podmienky operácie umožňujú zabezpečiť budúce zdanenie kapitálových ziskov, ktorých zohľadnenie na účely zdanenia bolo odložené“.

20 — Napokon ani na základe výhrady právomoci členských štátov, stanovenej v článku 11 ods. 1 písm. b) smernice 90/434, ktorý sa týka zastupovania zamestnancov.

21 — Jediná skutočnosť stanovená v článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434.

38. Podľa môjho názoru toto tvrdenie nemožno prijať.

39. Hoci je totiž pravda, že Súdny dvor rozhodol, že vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi možno uznať ako odôvodnenie obmedzenia základných slobôd najmä vtedy, ak cieľom dotknutého systému je predchádzať konaniam, ktoré môžu ohroziť právo členského štátu uplatňovať svoju daňovú právomoc vo vzťahu k činnostiam vykonávaným na jeho území,[22] tretiu podmienku článku 210 B odseku 3 CGI týmto cieľom nie je možné odôvodniť, pretože vyvážené rozdelenie daňovej právomoci medzi členskými štátmi je zabezpečené samotnou smernicou 90/434 a judikatúrou v tejto oblasti.

40. Je totiž nesporné, že na základe článku 4 ods. 1 smernice 90/434 nedochádza k definitívnemu oslobodeniu od dane kapitálových ziskov súvisiacich s prevedenou obchodnou jednotkou. Toto ustanovenie stanovuje iba odloženie zdanenia kapitálových ziskov súvisiacich s prevedenou obchodnou jednotkou až do ich skutočného dosiahnutia. Podľa štvrtého odôvodnenia smernice 90/434[23] sa daňový systém, ktorý stanovuje, vyhýba ukladaniu daní v súvislosti s operáciami, ktoré sú v nej uvedené, „pri súčasnej ochrane finančných záujmov štátu [prevádzajúcej] alebo nadobudnutej spoločnosti“. Zdôrazňujem, že Súdny dvor v bode 28 veci, v ktorej bol vydaný rozsudok z 19. decembra 2012, 3D I (C-207/11, EU:C:2012:818), rozhodol, že „zo štvrtého a šiesteho odôvodnenia tejto smernice… vyplýva, že táto smernica stanovuje len systém odkladu zdanenia kapitálového zisku vyplývajúceho z prevedených aktív, ktorý chráni finančné záujmy štátu prevádzajúcej spoločnosti zdanením týchto kapitálových ziskov v čase, keď boli skutočne dosiahnuté, pričom sa snaží vynútiť tomu, aby prevod činnosti ako taký mal za následok zdanenie“.

41. Naopak, cieľom tretej podmienky stanovenej v článku 210 B odseku 3 CGI by mohlo byť zabezpečenie platenia daní pri skutočnom dosiahnutí kapitálových ziskov.[24] No okrem skutočnosti, že tento cieľ nie je uvedený vo výhrade právomoci stanovenej v článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 a predstavuje tak dodatočnú požiadavku, ktorá rozširuje rozsah výhrady právomoci stanovenej v tomto ustanovení, treba zdôrazniť, že platenie daní môže byť zabezpečené inými prostriedkami, ako je tento postup predchádzajúceho udelenia povolenia, konkrétne najmä uplatnením smernice Rady 2010/24/EÚ zo 16. marca 2010 o vzájomnej pomoci pri vymáhaní pohľadávok vyplývajúcich z daní, poplatkov a ďalších opatrení.[25]

42. Na záver vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, rozširuje podmienky, splnením ktorých článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 podmieňuje možnosť členských štátov odmietnuť uplatňovať daňové výhody upravené v smernici 90/434 na operácie, na ktoré sa táto smernica vzťahuje.

22 — Pozri najmä rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 45).

23 — Štvrté odôvodnenie smernice 90/434 stanovuje, že „spoločný daňový systém by sa mal vyhnúť ukladaniu daní v súvislosti so zlučovaním, rozdeľovaním, prevodom majetku alebo výmenou akcií pri súčasnej ochrane finančných záujmov štátu prevádzanej [prevádzajúcej – *neoficiálny preklad*] alebo nadobudnutej spoločnosti“. Pozri tiež analogicky šieste odôvodnenie smernice 90/434, ktoré stanovuje, že „systém odkladania zdaňovania kapitálových ziskov v súvislosti s prevedeným majetkom až do ich skutočného predaja [dosiahnutia – *neoficiálny preklad*], uplatňovaný voči majetku, ktorý sa prevádza na takú materskú organizáciu, umožňuje výnimky zo zdanenia príslušných kapitálových ziskov, pričom súčasne zaručuje ich konečné zdanenie štátom prevádzajúcej spoločnosti k dátumu ich predaja [dosiahnutia – *neoficiálny preklad*]“.

24 — Francúzska vláda na pojednávaní zo 7. septembra 2016 po tom, ako jej Súdny dvor položil otázku, nevedela potvrdiť cieľ tejto tretej podmienky. Euro Park pritom na pojednávaní uviedla, že cieľom tretej podmienky je zabezpečiť, aby na území Francúzska ostala stála prevádzkareň.

25 — Ú. v. EÚ L 84, 2010, s. 1.

2. Zavedenie všeobecnej domnienky daňového podvodu alebo daňových únikov

43. Zo spisu pred Súdnym dvorom vyplýva, že predmetná vnútroštátna právna úprava, najmä článok 210 B odsek 3 a článok 210 C odsek 2 CGI, stanovuje pre každé cezhraničné zlúčenie postup predchádzajúceho udelenia povolenia, ktorý systematicky a bezpodmienečne vyžaduje predložiť dôkaz o tom, že predmetná operácia je odôvodnená obchodnými dôvodmi a že jej hlavným cieľom alebo jedným z jej hlavných cieľov nie je daňový podvod alebo daňové úniky, a to bez toho, aby boli úrady povinné poskytnúť čo i len neúplný dôkaz o neexistencii riadnych obchodných dôvodov alebo náznakov o daňovom podvode alebo daňových únikoch. [26]

44. Konštatujem, že predmetná vnútroštátna právna úprava tým, že pri cezhraničných zlúčeniach podmieňuje uplatnenie daňového systému stanoveného smernicou 90/434 predchádzajúcim udelením povolenia, zavádza všeobecnú domnienku daňového podvodu alebo daňových únikov.

45. Nielenže Súdny dvor nikdy nepripustil, že by odôvodnenie obmedzenia jednej zo základných slobôd, ktoré zaručuje Zmluva, potrebou bojovať proti podvodu alebo daňovým únikom, mohlo vyplývať zo všeobecnej domnienky podvodov alebo zneužitia, [27] ale zavedenie takejto domnienky podľa môjho názoru jasne porušuje zásadu proporcionality. Z judikatúry Súdneho dvora totiž vyplýva, že „právnu úpravu, ktorá vychádza zo skúmania objektívnych a overiteľných skutočností na určenie, či transakcia má povahu čisto vykonštruovanej transakcie jedine na daňové účely, a ktorá v každom prípade, v ktorom existenciu takejto operácie nemožno vylúčiť, umožňuje daňovníkovi bez toho, aby podliehal neprimeraným správnym požiadavkám, predložiť dôkazy o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, možno považovať za úpravu neprekračujúcu rámec toho, čo je potrebné na predchádzanie daňovým podvodom a únikom“ [28]. Z vyššie uvedeného vyplýva, že právna úprava nemôže daňovníkovi ukladať povinnosť, aby systematicky preukazoval, že operácia je skutočná a pravdivá, bez toho, aby boli úrady povinné poskytnúť aspoň neúplný dôkaz o daňovom podvode alebo daňových únikoch [29]. Hoci je postup predchádzajúceho udelenia povolenia spôsobilý na boj proti daňovému podvodu a daňovým únikom, ktorých sa týka článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 [30], narušuje štruktúru tohto ustanovenia a ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie sledovaného cieľa.

46. Na základe zavedenia domnienky, akou je domnienka vo veci samej, totiž každé cezhraničné zlúčenie systematicky podlieha významným správnym obmedzeniam pred jeho uskutočnením, a to aj v prípade, že neexistuje čo i len drobný náznak daňového podvodu alebo daňových únikov. Takáto domnienka je preto v rozpore s cieľom smernice 90/434, ktorým je podľa jej prvého odôvodnenia *odstrániť* prekážky zlúčení, prevodov majetku a výmen akcií vo vzťahu k spoločnostiam rôznych členských krajín, vyplývajúce z daňových ustanovení členských štátov. [31]

26 — Podľa Komisie, „zdá sa, že prináleží výlučne daňovníkovi, aby preukázal, že nedošlo k zneužitiu alebo daňovým únikom a to bez toho, aby boli francúzske úrady povinné poskytnúť čo i len neúplný dôkaz, aby potom iba daňovníkovi umožnil predložiť dôkazy preukazujúce neexistenciu daňového podvodu alebo daňových únikov“.

27 — Pozri analogicky rozsudok z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (C-433/04, EU:C:2006:702, bod 35 a citovanú judikatúru), v ktorom Súdny dvor rozhodol, „že všeobecná prezumpcia daňových únikov alebo podvodov nemôže postačovať na odôvodnenie opatrenia, ktoré poškodzuje ciele Zmluvy“. Pozri tiež rozsudky zo 4. marca 2004, Komisia/Francúzsko (C-334/02, EU:C:2004:129, bod 27), z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, body 50 a 51), ako aj z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, bod 82).

28 — Pozri rozsudok z 3. októbra 2013, Itelcar (C-282/12, EU:C:2013:629, bod 37 a citovanú judikatúru).

29 — Pozri analogicky rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 55), v ktorom Súdny dvor uvádza, že „osobitné pravidlo ukladá… daňovníkovi, aby systematicky preukazoval, že všetky operácie sú skutočné a pravdivé, ako aj obvyklú povahu všetkých príslušných odmien bez toho, aby daňová správa bola povinná poskytnúť aspoň neúplný dôkaz o daňových podvodoch alebo únikoch“.

30 — Pozri analogicky rozsudok z 5. júla 2012, SIAT (C-318/10, EU:C:2012:415, bod 42). Komisia sa domnieva, že hoci je predmetná vnútroštátna právna úprava spôsobilá zabraňovať konaniam spočívajúcim vo vytváraní čisto vykonštruovaných transakcií, ktoré nezodpovedajú hospodárskej realite, s cieľom vyhnúť sa plateniu dane, ktorá sa bežne platí zo zisku dosiahnutého z činností vykonávaných na vnútroštátnom území, táto právna úprava je v rozpore so zásadou proporcionality.

31 — Komisia sa domnieva, že všeobecná domnienka podvodu alebo daňových únikov, zavedená francúzskou právnou úpravou, neguje cieľ smernice 90/434.

D – *O rozsudku Pelati*

47. Francúzska vláda usudzuje, že v rozsudku z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, bod 32), bola existencia predchádzajúceho administratívneho postupu, ktorého účelom bolo preskúmať existenciu nároku na uplatnenie výhod podľa smernice 90/434, kritizovaná z hľadiska práva Únie iba pokiaľ ide o začiatok plynutia lehoty na podanie žiadosti o udelenie povolenia, o ktorom daňovník, ktorý bol žiadateľom, vopred nevedel [32].

48. Je pravda, že Súdny dvor v rozsudku z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, bod 37) rozhodol, že právna úprava, akou je predmetná právna úprava, „ktorá podmieňuje poskytnutie daňových výhod uplatňujúcich sa na transakciu rozdelenia podľa ustanovení tejto smernice tým, aby sa žiadosť o ich poskytnutie v súvislosti s touto transakciou podala v stanovenej lehote“, nie je v rozpore so smernicou 90/434 a ponechal na vnútroštátny súd, aby preveril, či sú spôsoby uplatnenia, a najmä okamih začatia plynutia lehoty na podanie posudzovanej žiadosti, v súlade so zásadou efektivity.

49. Nemyslím si však, že by sa v tomto rozsudku z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639) dali nájsť závery, ktoré z neho vyvodzuje francúzska vláda pre prejednávanú vec. V tejto veci totiž odmietnutie slovinského daňového úradu priznať daňové výhody stanovené smernicou 90/434 bolo založené iba na skutočnosti, že žiadosť o predchádzajúce udelenie povolenia nebola podaná v lehote stanovenej predmetnou vnútroštátnou právnou úpravou.

50. V tejto veci vôbec nejde o hmotnoprávne podmienky, ktoré napokon v rozsudku ani nie sú popísané. Súdny dvor rozhodol, že samotná skutočnosť spočívajúca v stanovení postupu predchádzajúceho udelenia povolenia nie je v rozpore so smernicou 90/434, a svoju analýzu zameral na súlad ustanovení týkajúcich sa lehoty na podanie žiadosti so zásadou efektivity.

51. V prejednávanej veci sa predmetom kritiky nezdá byť existencia postupu o udelenie povolenia ako taká, ale hmotnoprávne a dôkazné podmienky vyžadované na získanie tohto povolenia, a najmä ich súlad so zásadou proporcionality, o čo napokon v rozsudku z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639) vôbec nejde.

52. Z rozsudku z 18. októbra 2012, Pelati (C-603/10, EU:C:2012:639, bod 36) navyše vyplýva, že spôsoby uplatnenia postupu predchádzajúceho udelenia povolenia musia byť dostatočne presné, jasné a predvídateľné, aby umožnili daňovníkom poznať ich práva a zaručili, že daňovníci budú mať možnosť využiť daňové výhody stanovené ustanoveniami smernice 90/434.

53. V tejto súvislosti francúzska vláda, ktorá pritom uvádza, že v priebehu roku 2015 francúzske úrady všetkým žiadostiam o udelenie povolenia na základe článku 210 B CGI vyhoveli, usudzuje, že zavedenie postupu predchádzajúceho udelenia povolenia umožňuje zaručiť preberajúcej spoločnosti väčšiu právnu istotu, keďže kritériá na získanie povolenia sú jasné, presné a predvídateľné.

54. Euro Park naopak zdôrazňuje, že „na vydanie povolenia nie je stanovená žiadna lehota. Len v prípade, že daňový úrad nerozhodne do štyroch mesiacov, považuje sa to za implicitné rozhodnutie o zamietnutí, ktoré možno napadnúť na daňovom súde“. Euro Park dodáva, že „lehoty na vybavenie žiadosti o povolenie sú zjavne nezlučiteľné s obchodným stykom“.

55. Podľa môjho názoru francúzska právna úprava nestanovuje spôsoby uplatnenia, ktoré sú presné, jasné a predvídateľné, aby umožnili daňovníkom poznať ich práva, a boli tak v súlade so všeobecnou právnou zásadou právnej istoty.

32 — Euro Park tvrdí, že hoci požiadavka udelenia povolenia nie je sama osebe v rozpore so smernicou, jeho udelenie nemožno platne podriadiť dodatočným obmedzeniam nad rámec obmedzení stanovených smernicou 90/434.

56. Francúzska vláda totiž na pojednávaní zo 7. septembra 2016 potvrdila skutočnosť, že podmienky uplatnenia predmetného postupu udelenia povolenia sú v článku 210 B CGI popísané iba stručne, pričom dodala, že podrobnosti o týchto podmienkach sú dostupné na internetovej stránke daňového úradu, ako aj vo verejných komentároch daňového úradu, ktoré je možné voči francúzskym úradom namietať.

57. K tomu sa pridáva skutočnosť, že ustanovenia článok 210 B odsek 3 CGI a článok 210 C odseku 2 CGI podľa samotnej francúzskej vlády nezodpovedajú [33] „praxi“, ktorú v tejto oblasti uplatňujú francúzske úrady, čo samo osebe postačuje na vytvorenie neistoty, pokiaľ ide o spôsoby uplatnenia článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 vo Francúzsku. Tieto spôsoby uplatnenia zjavne nie sú dostatočne presné, jasné a predvídateľné, aby umožnili daňovníkom poznať ich práva, a to tým viac, že prinajmenšom niektoré z nich je naďalej možné meniť podľa vlastného uváženia daňového úradu.

58. Tiež treba uviesť, že štatistiky, na ktoré sa odvolávala francúzska vláda, sa týkajú iba roka 2015, zatiaľ čo operácia, o akú ide vo veci samej, sa uskutočnila v roku 2004, a že francúzska vláda na pojednávaní nevedela predložiť takéto štatistiky za žiadne ďalšie roky.

59. Pokiaľ ide o lehoty uplatniteľné na postup udelenia povolenia, francúzska vláda na základe otázok položených Súdnym dvorom na pojednávaní vyhlásila, že na základe (necitovaného) dekrétu je rozhodnutie o zamietnutí vždy odôvodnené, ale tiež potvrdila, že uplynutie lehoty štyroch mesiacov bez odpovede daňového orgánu na žiadosť o predchádzajúce udelenie povolenia predstavuje implicitné rozhodnutie o zamietnutí, ktoré je v takomto prípade odôvodnené iba v prípade, že o to daňovník požiada.

60. Podľa môjho názoru tieto skutočnosti nie sú v súlade s cieľom smernice 90/434 stanoveným v jej prvom odôvodnení, podľa ktorého by operáciám, na ktoré sa táto smernica vzťahuje, nemali brániť obmedzenia, nevýhody alebo skreslenia, vyplývajúce najmä z daňových ustanovení členských krajín.

61. Za týchto podmienok, vzhľadom na vyššie uvedené úvahy týkajúce sa najmä zásad proporcionality, právnej istoty a efektivity, usudzujem, že článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 bráni tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorej cieľom je boj proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, podriadila uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia, akým je predmetný postup, ktorý sa vzťahuje výhradne na prevody majetku na zahraničné právnické osoby, pričom prevody majetku na právnické osoby založené podľa vnútroštátneho práva sú z tohto postupu vylúčené.

E – *O existencii obmedzenia slobody usadiť sa*

62. Podľa ustálenej judikatúry článok 49 ZFEÚ nariaďuje odstránenie obmedzení slobody usadiť sa. Hoci cieľom ustanovení Zmluvy týkajúcich sa slobody usadiť sa je podľa ich znenia zabezpečiť zaobchádzanie v hostiteľskom členskom štáte podľa podmienok stanovených pre vlastných štátnych príslušníkov, rovnako bránia, aby členský štát pôvodu zasahoval do usadenia niektorého z jeho štátnych príslušníkov alebo spoločnosti založenej v súlade s jeho právnou úpravou v inom členskom štáte. [34]

63. Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že obmedzením slobody usadiť sa sú všetky opatrenia, ktoré výkon tejto slobody zakazujú, bránia mu alebo ho robia menej príťažlivým. [35]

33 — Pozri body 30 a 32 týchto návrhov.

34 — Pozri rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 35 a citovanú judikatúru).

35 — Pozri rozsudok z 29. novembra 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, bod 36).

64. Francúzska vláda pripúšťa, že predmetná právna úprava predstavuje obmedzenie slobody usadiť sa, keďže menej výhodne upravuje zlúčenia, rozdelenia, prevody majetku alebo výmenu akcií, ku ktorým dochádza medzi spoločnosťami z rôznych členských štátov, ako rovnaké operácie v prípade, že sa uskutočňujú medzi dvomi francúzskymi spoločnosťami.

65. Tiež si myslím, že tým, že predmetná vnútroštátna právna úprava podriaďuje uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia výhradne pokiaľ ide o prevody majetku na zahraničné právnické osoby, pričom prevody majetku na právnické osoby založené podľa vnútroštátneho práva sú z tohto postupu vylúčené, bráni slobode usadiť sa francúzskych spoločností, ktorých zámerom je uskutočniť cezhraničné operácie.

66. S cieľom dosiahnuť uplatnenie osobitného daňového režimu sa totiž prevod majetku z francúzskej právnickej osoby na zahraničnú právnickú osobu stáva menej príťažlivým, pretože je podmienený splnením dodatočnej podmienky, ktorou je predchádzajúce povolenie daňového úradu, pričom ide o postup, ktorý im ukladá povinnosť vyvrátiť všeobecnú domnienku daňových únikov. [36]

67. V dôsledku toho článok 210 B odsek 3 CGI a článok 210 C odsek 2 CGI zavádzajú rozdielne zaobchádzanie pre cezhraničné operácie, ktoré je takej povahy, že môže francúzske spoločnosti odrádzať od využitia ich slobody usadiť sa.

F – *O odôvodnení*

68. Ostáva preskúmať, či toto obmedzenie môže byť odôvodnené z hľadiska ustanovení Zmluvy o FEÚ.

69. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že vnútroštátne opatrenia spôsobilé brániť výkonu základných slobôd zaručených Zmluvou alebo robiť tento výkon *menej* príťažlivým môžu byť napriek tomu prípustné pod podmienkou, že sledujú cieľ všeobecného záujmu, sú vhodné zabezpečiť jeho dosiahnutie a nejdú nad rámec toho, čo je na dosiahnutie nimi sledovaného cieľa nevyhnutné. [37]

70. Treba pritom pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry cieľ boja proti daňovým podvodom alebo daňovým únikom [38] môže odôvodniť opatrenie obmedzujúce výkon základných slobôd zaručených Zmluvou.

71. Treba však preveriť, či predmetná vnútroštátna právna úprava nejde nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov.

72. Na účely tejto analýzy vychádzam zo zásady, že cieľ boja proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom sledovaný článkom 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odráža základnú zásadu práva Únie, ktorá zakazuje zneužitie práva. Preto usudzujem, že tento cieľ má rovnaký rozsah, keď sa na neho poukazuje na základe článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 alebo ako odôvodnenie výnimky z primárneho práva, najmä článku 49 ZFEÚ.

73. Tiež uvádzam, že francúzska vláda na pojednávaní zo 7. septembra 2016 poznamenala, že z bodu 45 rozsudku z 26. septembra 2000, Komisia/Belgicko (C-478/98, EU:C:2000:497), v spojení s bodom 44 rozsudku zo 17. júla 1997, Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), vyplýva, že Súdny dvor rovnako chápe pojem všeobecnej domnienky podvodu, keď preskúmava súlad vnútroštátnej právnej úpravy s primárnym právom, najmä článkom 49 ZFEÚ a článkom 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434.

36 — Pozri body 42 až 44 týchto návrhov.

37 — Pozri rozsudok zo 7. septembra 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, bod 40 a citovanú judikatúru).

38 — Pozri rozsudky z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, body 51 a 55), a z 9. novembra 2006, Komisia/Belgicko (C-433/04, EU:C:2006:702, bod 35 a citovanú judikatúru).

74. V dôsledku uvedeného sa úvahy, ktoré som uviedol v týchto návrhoch, týkajúce sa proporcionality predmetného systému predchádzajúceho povolenia a všeobecnej domnienky daňového podvodu alebo daňových únikov, ktorý zavádza, *mutatis mutandis* uplatňujú aj na analýzu systému povolenia z hľadiska článku 49 ZFEÚ, ktorý tak z rovnakých dôvodov ako článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 bráni systému predchádzajúceho udelenia povolenia, akým je predmetný systém.

VI – **Návrh**

75. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na druhú prejudiciálnu otázku, ktorú položila Conseil d'État (Štátna rada) (Francúzsko), odpovedal takto:

Článok 49 ZFEÚ a článok 11 ods. 1 písm. a) smernice Rady z 23. júla 1990 o spoločnom systéme zdaňovania pri zlúčeniach, rozdeleniach, prevodoch majetku a výmene akcií týkajúcich sa spoločností rôznych členských štátov bránia tomu, aby vnútroštátna právna úprava, ktorej cieľom je boj proti daňovému podvodu alebo daňovým únikom, podriadila uplatňovanie spoločného systému zdaňovania pri zlúčeniach a rovnocenných operáciách postupu predchádzajúceho udelenia povolenia, akým je predmetný postup, ktorý sa vzťahuje výhradne na prevody majetku na zahraničné právnické osoby, pričom prevody majetku na právnické osoby založené podľa vnútroštátneho práva sú z tohto postupu vylúčené, a aby systematicky ukladala daňovníkovi povinnosť, aby preukazoval, že operácia je skutočná a pravdivá, a to aj v prípade, že neexistuje ani najmenší náznak daňového podvodu alebo daňových únikov.