ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 5. júla 2007 *

Vo veci C-321/05,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Østre Landsret (Dánsko) z 3. augusta 2004 a doručený Súdnemu dvoru 23. augusta 2005, ktorý súvisí s konaním:

Hans Markus Kofoed

proti

Skatteministeriet,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann (spravodajca), sudcovia A. Tizzano, A. Borg Barthet, M. Ilešič a E. Levits,

* Jazyk konania: dánčina.

generálna advokátka: J. Kokott,
tajomník: H. von Holstein, zástupca tajomníka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. januára 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— pán Hans Markus Kofoed, v zastúpení: L. Melchior Kjeldsen, advokat,

— dánska vláda, v zastúpení: J. Molde, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci K. Lundgaard Hansen, advokat,

— vláda Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska, v zastúpení: C. Gibbs, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci J. Stratford, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: H. Støvlbæk a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 8. februára 2007,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 písm. d) a článkov 8 a 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 (Ú. v. ES L 225, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 142).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi pánom Kofoed a Skatteministeriet (ministerstvo priamych daní a spotrebných daní) vo veci zdanenia príjmu z výmeny obchodných podielov.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

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

4 Na tento účel zavádza táto smernica systém, v ktorom by tieto operácie neviedli samy osebe k zdaňovaniu. Prípadné kapitálové zisky súvisiace s týmito operáciami môžu byť v zásade zdaňované, avšak výlučne až ku dňu, keď skutočne vznikli.

5 Článok 2 písm. d) smernice 90/434 upravuje pojem „výmena akcií“ ako „operáciu, pomocou ktorej daná spoločnosť nadobúda držbu v kapitále inej spoločnosti takým spôsobom, že získa väčšinu hlasovacích práv v tejto spoločnosti výmenou za vydanie akcionárom tejto spoločnosti, výmenou za ich cenné papiere, cenných papierov reprezentujúcich kapitál danej spoločnosti, prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty, alebo pri absencii nominálnej hodnoty za účtovnú nominálnu hodnotu cenných papierov vydaných za výmenu [‚výmena akcií‘ znamená operáciu, pomocou ktorej daná spoločnosť nadobúda podiel na základnom kapitále inej spoločnosti, pričom získa väčšinu hlasovacích práv v tejto spoločnosti výmenou cenných papierov za cenné papiere spoločníkov prvej spoločnosti vydané za výmenu a prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty za účtovnú nominálnu hodnotu cenných papierov vydaných za výmenu — *neoficiálny preklad*]“.

6 Podľa článku 2 písm. g) a h) smernice 90/434 je pod pojmom „nadobudnutá spoločnosť“ potrebné chápať „spoločnosť, v ktorej držba je nadobudnutá [podiel na základnom kapitále je nadobudnutý — *neoficiálny preklad*] inou spoločnosťou prostredníctvom výmeny cenných papierov“, a pod pojmom „nadobúdajúca spoločnosť“ je potrebné chápať „spoločnosť, ktorá nadobúda držbu [podiel na základnom kapitále — *neoficiálny preklad*] prostredníctvom výmeny cenných papierov“.

7 Článok 8 ods. 1 a 4 tejto smernice znie:

„1. Pri zlúčení, rozdeľovaní alebo výmene akcií, pridelenie cenných papierov, ktoré predstavujú [základný — *neoficiálny preklad*] kapitál preberajúcej alebo nadobúdajúcej spoločnosti, akcionárovi [spoločníkovi — *neoficiálny preklad*] prevádzajúcej alebo nadobudnutej spoločnosti výmenou za cenné papiere predstavujúce [základný — *neoficiálny preklad*] kapitál nadobudnutej spoločnosti, samo osebe nemá viesť k zdaneniu príjmu, zisku alebo kapitálového zisku tohto akcionára [spoločníka — *neoficiálny preklad*].

…

4. Odseky 1, 2 a 3 nebránia členskému štátu pri zdaňovaní akcionárov [spoločníkov — *neoficiálny preklad*] zohľadniť platbu v hotovosti, ktorá sa môže uskutočniť v súvislosti so zlúčením, rozdelením alebo výmenou akcií.“

8 Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 stanovuje, že členský štát môže odmietnuť uplatňovať ustanovenia hlavy II, III a IV tejto smernice alebo ich časť alebo môže zrušiť všetky výhody, ak výmena akcií má za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní.

Vnútroštátna právna úprava

9 V dánskom právnom poriadku je daňový režim výmeny akcií upravený jednak zákonom o zdanení kapitálových ziskov z prevodu cenných papierov (aktieavancebeskatningsloven) z 15. septembra 1993 (*Lovtidende* 1993, s. 4171, ďalej len „aktieavancebeskatningsloven“) a jednak zákonom o daňovom režime pri zlúčeniach (fusionsskatteloven) z 27. augusta 1992 (*Lovtidende* 1992, s. 3374, ďalej len „fusionsskatteloven“).

10 § 13 aktieavancebeskatningsloven upravuje:

„1. Pri výmene akcií podliehajú akcionári nadobudnutej spoločnosti zdaneniu podľa § 9 a 11 fusionsskatteloven, ak nadobúdajúca a nadobudnutá spoločnosť predstavujú spoločnosti členského štátu v zmysle článku 3 smernice 90/434/EHS. Za deň výmeny akcií sa považuje deň zlúčenia. Výmena akcií sa musí ukončiť najneskôr do šiestich mesiacov od prvého dňa výmeny.

2. Pod výmenou akcií je podľa odseku 1 potrebné chápať operáciu, pomocou ktorej daná spoločnosť nadobúda podiel na základnom kapitále inej spoločnosti, pričom získa väčšinu hlasovacích práv v tejto spoločnosti výmenou akcií za cenné papiere spoločníkov prvej spoločnosti vydané za výmenu a prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty za účtovnú nominálnu hodnotu cenných papierov vydaných za výmenu.

…“

11 § 9 fusionsskatteloven, ktorý sa odvoláva na § 13 ods. 1 aktieavancebeskatningsloven, znie:

„1. Akcie prevádzajúcej spoločnosti [nadobudnutá spoločnosť] sa považujú za prevedené akcionárom v prospech tretej osoby, pokiaľ sú zaplatené inak než akciami preberajúcej spoločnosti [nadobúdajúcej spoločnosti]. …

…“

12 § 11 fusionsskatteloven stanovuje:

„1. Na určenie všeobecných alebo osobitných príjmov sa akcie vydané preberajúcou spoločnosťou [nadobúdajúca spoločnosť] a nadobudnuté akcionármi prevádzajúcej

spoločnosti [nadobudnutá spoločnosť] ako odmena za prevedené cenné papiere považujú za akcie nadobudnuté v ten istý deň a za tú istú cenu ako prevedené akcie. …

…“

13 Je potrebné povedať, že v čase existencie skutkového stavu konania vo veci samej dánske právne predpisy neobsahovali žiadne osobitné ustanovenie, ktoré by preberalo článok 11 smernice 90/434.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

14 Páni Kofoed a Toft vlastnia v rovnakom pomere celý základný kapitál spoločnosti Cosmopolit Holding ApS (ďalej iba „Cosmopolit“), spoločnosti s ručením obmedzeným podľa dánskeho práva upravujúceho kapitálové spoločnosti, ktorej kapitál je 240 000 DKK.

15 Dňa 26. októbra 1993 nadobudli každý jednu z dvoch akcií v hodnote po 1 IEP, ktoré tvoria základný kapitál spoločnosti Dooralong Ltd (ďalej iba „Dooralong“), spoločnosti s ručením obmedzeným podľa írskeho práva.

16 Dooralong ďalej zvýšila svoj základný kapitál vydaním 21 000 nových akcií v hodnote po 1 IEP.

17 Dňa 29. októbra 1993 uskutočnili páni Kofoed a Toft výmenu všetkých obchodných podielov, ktoré vlastnili v spoločnosti Cosmopolit, za všetky novovydané akcie spoločnosti Dooralong. V dôsledku tejto výmeny tak každý vlastnil 10 501 akcií spoločnosti Dooralong. Táto spoločnosť vlastnila všetok základný kapitál spoločnosti Cosmopolit.

18 Dňa 1. novembra 1993 sa vyplatili v prospech spoločnosti Dooralong dividendy vo výške 2 742 616 IEP (cca 26 000 000 DKK), toto rozdelenie zisku vykonala dcérska spoločnosť Cosmopolit, ktorej vlastný základný kapitál sa tým zmenšil na 1 709 806 DKK.

19 Dňa 3. novembra 1993 rozhodlo valné zhromaždenie spoločnosti Dooralong vyplatiť dividendy vo výške 2 742 116 IEP svojim dvom spoločníkom, pánom Kofoed a Toft.

20 V rámci zdaňovania príjmov za rok 1993 uviedol pán Kofoed vo svojom daňovom priznaní, že výmena obchodných podielov spoločnosti Cosmopolit za nové akcie spoločnosti Dooralong má byť oslobodená od dane. Dánsky daňový orgán toto vyjadrenie zamietol s vysvetlením, že vyplatenie dividend sa musí považovať za súčasť operácie výmeny obchodných podielov spoločnosti, takže tým pádom došlo k prekročeniu maximálnej hranice 10 % nominálnej hodnoty cenných papierov vydaných za výmenu, upravenej v smernici 90/434 za prípadnú platbu v hotovosti. Podľa upozornenia tohto orgánu takáto výmena obchodných podielov nemôže byť na základe tejto smernice oslobodená od dane.

21 Pán Kofoed napadol pred Landskatteretten rozhodnutie daňového orgánu, podľa ktorého sporná výmena obchodných podielov nie je oslobodená od dane v zmysle smernice 90/434. Keďže toto rozhodnutie bolo potvrdené, pán Kofoed podal opravný prostriedok na Østre Landsret.

22 Za týchto okolností sa Østre Landsret rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„1 Má sa článok 2 písm. d) smernice Rady 90/434/EHS… vykladať tak, že výmena akcií nepredstavuje výmenu v zmysle tejto smernice, ak strany zúčastnené na výmene akcií súčasne s dohodou o tejto výmene bez toho, aby to bolo právne záväzné, vyjadria spoločný úmysel, že na prvom valnom zhromaždení nadobúdateľa konanom po výmene odsúhlasia vyplatenie dividend, ktoré presahujú 10 % nominálnej hodnoty cenných papierov vydaných za výmenu, a ak sú takéto dividendy aj skutočne vyplatené?“

O prejudiciálnej otázke

23 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností v konaní vo veci samej bráni článok 8 ods. 1 smernice 90/434 spornému zdaňovaniu výmeny obchodných podielov.

V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd v prvom rade pýta, či takáto výmena obchodných podielov predstavuje „výmenu akcií“ v zmysle článku 2 písm. d) tejto smernice, a prípadne, či sa dividendy, ktoré boli vyplatené, musia alebo nemusia zahrnúť do výpočtu „platby v hotovosti“, ktorú upravuje tento článok.

V druhom rade sa vnútroštátny súd pýta, či daňový orgán môže reagovať na prípadné zneužitie práva, hoci vnútroštátny zákonodarca neprijal konkrétne opatrenia na prebratie článku 11 smernice 90/434.

O definícii pojmu „výmena akcií“ v zmysle smernice 90/434

24 Na úvod je potrebné pripomenúť, že článok 8 ods. 1 smernice 90/434 zakazuje zdaňovanie vo vzťahu k spoločníkom nadobudnutej spoločnosti pri výmene akcií.

25 Podľa definície uvedenej v článku 2 písm. d) tej istej smernice predstavuje „výmena akcií“ operáciu, pri ktorej jedna spoločnosť nadobúda podiel na základnom kapitále druhej spoločnosti, pričom získa väčšinu hlasovacích práv tejto spoločnosti výmenou cenných papierov za cenné papiere spoločníkov prvej spoločnosti vydané za výmenu a prípadne za platbu v hotovosti nepresahujúcu 10 % nominálnej hodnoty alebo pri absencii nominálnej hodnoty za účtovnú nominálnu hodnotu cenných papierov vydaných za výmenu.

26 V konaní vo veci samej je potrebné uviesť, že výmena predmetných podielov bola v zásade vykonaná v súvislosti s operáciou nadobudnutia v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia.

27 Účastníci konania sa však rozchádzajú v názore, či sa dividendy vyplatené spoločnosťou Dooralong v prospech pánov Kofoed a Toft, následne po tejto výmene obchodných podielov, musia alebo nemusia považovať za súčasť operácie nadobudnutia. V prípade kladnej odpovede by bola hranica 10 %, ktorú upravuje článok 2 písm. d) smernice 90/434 pre prípad „platby v hotovosti“, prekročená, čo by malo za následok zdanenie uvedenej výmeny obchodných podielov.

28 V tejto súvislosti je potrebné vysloviť názor, ako už uviedla pani generálna advokátka v bodoch 44 až 47, ako aj v bodoch 52 a 53 svojich návrhov, že pojem „platba v hotovosti“ v zmysle článku 2 písm. d) smernice 90/434 upravuje peňažné plnenia, ktoré

sú protiplnením k operácii nadobudnutia, teda plnenia, ktoré boli dodatočne záväzne dohodnuté na účely získania účasti na základnom kapitále nadobúdajúcej spoločnosti, a to nezávisle na prípadných dôvodoch takejto operácie.

29 Zo systematiky smernice 90/434 vyplýva, že platba v hotovosti a operácia nadobudnutia sú súčasťou tej istej operácie. Takže platba v hotovosti tvorí neoddeliteľnú súčasť protiplnenia, ktoré uskutočnila nadobúdajúca spoločnosť formou peňažnej platby v prospech spoločníkov nadobudnutej spoločnosti na účely nadobudnutia väčšinového podielu v tejto spoločnosti.

30 Takisto Súdny dvor už mal príležitosť upresniť, že z článku 2 písm. d), ako aj zo systematiky smernice 90/434 vyplýva, že spoločný systém zdaňovania obsahujúci rôzne daňové výhody, ktoré táto smernica zavádza, sa uplatňuje rovnako na všetky operácie zlúčenia, rozdelenia, prevodu majetku a výmeny akcií bez ohľadu na ich dôvody, či už sú finančné, ekonomické, alebo čisto daňové (pozri rozsudok zo 17. júla 1997, Leur-Bloem, C-28/95, Zb. s. I-4161, bod 36).

31 V zmysle článku 2 písm. d) smernice 90/434 sa pojem „platba v hotovosti“ preto nedá kvalifikovať ako peňažné plnenie uskutočnené nadobúdajúcou spoločnosťou v prospech spoločníkov nadobudnutej spoločnosti, a to z jednoduchého dôvodu určitej dočasnej väzby alebo inej súvislosti s operáciou nadobudnutia alebo z dôvodu prípadného úmyslu podvodu. Naopak, je potrebné preskúmať v každom konkrétnom prípade pri zohľadnení všetkých okolností, či má sporné plnenie povahu protiplnenia doplňujúceho operáciu nadobudnutia.

32 Tento výklad potvrdzuje účel smernice 90/434, ktorým je zamedziť daňovým prekážkam pri reštrukturalizácii cezhraničných podnikov, a to jednak zabezpečením, aby prípadné zvýšenia hodnoty podielov na základnom kapitále neboli zdaňované

pred ich skutočnou realizáciou, a jednak vyhnutím sa tomu, aby operácie vedúce k podstatným kapitálovým ziskom nadobudnutým výmenou podielov nepodliehali zdaňovaniu iba preto, že sa uskutočňujú v rámci reštrukturalizácie.

33 V konaní vo veci samej je potrebné uviesť, že v spise neexistuje žiadna indícia, ktorá by preukazovala záver, že sporné dividendy by boli neoddeliteľnou súčasťou peňažného protiplnenia zo strany spoločnosti Dooralong na účely nadobudnutia spoločnosti Cosmopolit, ktorá by bola nevyhnutnou podmienkou jeho kvalifikácie ako „platby v hotovosti" v zmysle článku 2 písm. d) smernice 90/434. Naopak, podľa vnútroštátneho súdu je jasné, že nikdy neexistovala dohoda medzi pánmi Kofoed a Toft, ako aj medzi spoločnosťou Dooralong, na základe ktorej by bola spoločnosť Doorang poverená úlohou rozdeliť tieto dividendy.

34 Za týchto okolností nemôžu byť sporné dividendy v konaní vo veci samej zahrnuté do výpočtu „platby v hotovosti" upravenej v článku 2 písm. d) smernice 90/434.

35 Výmena predmetných podielov je upravená v článku 8 ods. 1 smernice 90/434, ktorý vedie k záveru, že zdaňovanie je v zásade zakázané.

36 Keďže však vnútroštátny súd a dánska vláda niekoľkokrát zdôrazňujú, že uvedená výmena podielov v konaní vo veci samej nebola vykonaná zo žiadnych obchodných dôvodov a jej jediným cieľom boli daňové výhody, je tiež potrebné opýtať sa, ako je to s uplatnením článku 8 ods. 1 v prípade zneužitia práva.

O možnosti zohľadnenia prípadného zneužitia práva

37 V zmysle článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 môžu členské štáty odmietnuť uplatniť vo výnimočných a konkrétnych prípadoch všetky ustanovenia smernice alebo jej častí alebo môžu zrušiť všetky výhody vyplývajúce z operácie výmeny akcií, ak má táto operácia za svoj hlavný cieľ alebo jeden z hlavných cieľov daňový únik alebo vyhýbanie sa plateniu daní. To isté ustanovenie upresňuje, že skutočnosť, že operácia nie je vykonaná z rozumných hospodárskych dôvodov, napr. reštrukturalizácie alebo racionalizácie činností spoločnosti zúčastňujúcej sa na operácii, môže viesť k predpokladu, že hlavným alebo jedným z hlavných účelov operácie je vyhýbanie sa plateniu daní alebo daňový únik (pozri v tomto zmysle rozsudok Leur-Bloem, už citovaný, body 38 a 39).

38 Článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 odzrkadľuje všeobecnú zásadu práva Spoločenstva, podľa ktorej sa zakazuje zneužívanie práva. Osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúc svoje právomoci dovolávať právnych noriem Spoločenstva. Uplatňovanie právnej úpravy Spoločenstva totiž nemôže byť rozšírené tak, aby zakrývalo zneužívanie, teda plnenia, ktoré nie sú vykonávané v rámci bežných obchodných operácií, ale iba s cieľom získať výhody stanovené právom Spoločenstva jeho zneužitím (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. marca 1999, Centros, C-212/97, Zb. s. I-1459, bod 24; z 21. februára 2006, Halifax a i., C-255/02, Zb. s. I-1609, body 68 a 69; zo 6. apríla 2006, Agip Petroli, C-456/04, Zb. s. I-3395, body 19 a 20, ako aj z 12. septembra 2006, Cadbury Schweppes a Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Zb. s. I-7995, bod 35).

39 Ako uviedla generálna advokátka v bode 59 svojich návrhov, je pravdou, že existujú určité domnienky, ktoré by mohli odôvodňovať uplatnenie článku 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434.

40 Na úvod je však potrebné skúmať, či sa v prípade neexistencie osobitného ustanovenia, ktoré by prebralo článok 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434 do vnútroštátneho práva, toto ustanovenie môže uplatniť vo veci samej.

41 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa článkov 10 ES a 249 ES má každý z členských štátov, ktorým je určená smernica, povinnosť prebrať do svojho vnútroštátneho právneho poriadku všetky opatrenia potrebné na zabezpečenie úplnej účinnosti smernice v súlade s cieľom sledovaným smernicou (pozri najmä rozsudky z 10. marca 2005, Komisia/Nemecko, C-531/03, neuverejnený v Zbierke, bod 16, a zo 16. júna 2005, Komisia/Taliansko, C-456/03, Zb. s. I-5335, bod 50).

42 Okrem toho zásada právnej istoty bráni tomu, aby smernice mohli samy osebe zakladať povinnosti jednotlivcom. Z tohto dôvodu sa členský štát nemôže smerníc ako takých dovolávať voči jednotlivcom (pozri najmä rozsudky z 11. júna 1987, Pretore di Salò/X, 14/86, Zb. s. 2545, body 19 a 20; z 8. októbra 1987, Kolpinghuis Nijmegen, 80/86, Zb. s. 3969, body 9 a 13; z 26. septembra 1996, Arcaro, C-168/95, Zb. s. I-4705, body 36 a 37, ako aj z 3. mája 2005, Berlusconi a i., C-387/02, C-391/02 a C-403/02, Zb. s. I-3565, body 73 a 74).

43 V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že podľa tých istých pojmov v článku 249 treťom odseku ES majú členské štáty na výber formu a prostriedky vykonania smerníc, čo umožňuje najlepšie zabezpečiť výsledok, ku ktorému smernice vedú (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. júna 2005, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 51).

44 Pokiaľ právny stav vyplývajúci z vnútroštátnych predpisov, ktorými sa smernica preberá do vnútroštátneho práva, je dostatočne presný a jasný, takže dovoľuje

dotknutým jednotlivcom poznať svoje práva a povinnosti, nevyžaduje si prebratie smernice do vnútroštátneho práva prijatie právneho predpisu v každom členskom štáte. Rovnako, ako uvádza generálna advokátka v bode 62 svojich návrhov, prebratie smernice do vnútroštátneho práva si nevyhnutne nevyžaduje formálne a doslovné prevzatie jej obsahu do výslovného a osobitného právneho predpisu a môže ho spĺňať všeobecný právny kontext, ak ten účinne zabezpečuje dostatočne jasným a presným spôsobom úplné uplatnenie smernice (pozri rozsudky zo 16. júna 2005, Komisia/Taliansko, už citovaný, bod 51, a zo 6. apríla 2006, Komisia/Rakúsko, C-428/04, Zb. s. I-3325, bod 99).

45 V druhom rade je potrebné pripomenúť, že všetky orgány členského štátu, ktoré uplatňujú vnútroštátne právo, ho musia vykladať, pokiaľ možno, v čo najväčšej miere vo svetle znenia a účelu smerníc Spoločenstva, aby dosiahli ňou sledovaný výsledok. Je pravdou, že táto požiadavka jednotného výkladu nesmie ísť tak ďaleko, aby smernica sama a nezávisle od vnútroštátneho vykonávacieho predpisu ukladala povinnosti jednotlivcom alebo určovala, alebo sprísňovala trestnú zodpovednosť tých, ktorí sa dopustia porušenia jej ustanovení, je však v zásade prijateľné, aby členský štát vo vzťahu k jednotlivcom vykladal vnútroštátne právo v súlade so smernicou (pozri v tomto zmysle rozsudky Kolpinghuis Nijmegen, už citovaný, body 12 až 14, a Arcaro, už citovaný, body 41a 42).

46 Ako uvádza generálna advokátka v bode 63 svojich návrhoch, v konaní vo veci samej je potrebné, aby vnútroštátny súd preskúmal, či existuje v dánskom práve ustanovenie alebo všeobecná zásada, podľa ktorej sa zneužitie práva zakazuje, alebo iné ustanovenia o daňových únikoch alebo vyhýbaní sa plateniu dane, ktoré by sa mohli vykladať v súlade s článkom 11 ods. 1 písm. a) smernice 90/434, a tým by sa odôvodnilo zdaňovanie výmeny predmetných podielov (pozri tiež rozsudok z 19. januára 1982, Becker, 8/81, Zb. s. 53, bod 34).

47 V prejednávanom prípade je potrebné, aby vnútroštátny súd overil, či sú v konaní vo veci samej splnené všetky predpoklady uplatnenia týchto vnútorných ustanovení.

48 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené vyššie, je potrebné na prejudiciálnu otázku odpovedať tak, že za okolností v konaní vo veci samej sa dividendy, ktoré boli vyplatené, nemôžu zahrnúť do výpočtu „platby v hotovosti“ upravenej v článku 2 písm. d) smernice 90/434, a teda výmena predmetných podielov predstavuje „výmenu akcií“ v zmysle tejto smernice.

Článok 8 ods. 1 smernice 90/434 preto v zásade bráni zdaňovaniu takejto výmeny podielov s výnimkou prípadu, že možno vnútroštátne právne predpisy o zneužití práva, daňových únikoch alebo vyhýbaní sa plateniu daní vykladať v súlade s článkom 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, a tým odôvodniť zdaňovanie výmeny podielov.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Za okolností v konaní vo veci samej sa dividendy, ktoré boli vyplatené, nemôžu zahrnúť do výpočtu „platby v hotovosti“ upravenej v článku 2 písm. d) 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, a teda výmena predmetných podielov predstavuje „výmenu akcií“ v zmysle článku 2 písm. d) tejto smernice.

Článok 8 ods. 1 smernice 90/434 preto v zásade bráni zdaňovaniu takejto výmeny podielov s výnimkou prípadu, že možno vnútroštátne právne predpisy o zneužití práva, daňových únikoch alebo vyhýbaní sa plateniu daní vykladať v súlade s článkom 11 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, a tým odôvodniť ich zdaňovanie.

Podpisy