



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

3. července 2014*

„Řízení o předběžné otázce — Daně — Směrnice 69/335/EHS — Nepřímé daně z kapitálových vkladů — Článek 10 písm. c) — Přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu, která nevede ke zvýšení kapitálu — Poplatky za vyhotovení notářského zápisu o této přeměně“

Ve věci C-524/13,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Amtsgericht Karlsruhe (Německo) ze dne 27. září 2013, došlým Soudnímu dvoru dne 3. října 2013, v řízení

Eycke Braun

proti

Land Baden-Württemberg,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení R. Silva de Lapuerta, předsedkyně senátu, K. Lenaerts (zpravodaj), místopředseda Soudního dvora, J. L. da Cruz Vilaça, J.-C. Bonichot a A. Arabadžev, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za E. Brauna jím samotným,
- za Land Baden-Württemberg K. Ehmannem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi A. Cordewenerem a W. Roelsem, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 10 písm. c) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi E. Braunem, jakožto notářem v postavení úředníka veřejné správy, proti spolkové zemi Bádensko-Württembersko, jehož předmětem je podíl na poplatcích vybíraný touto spolkovou zemí, které byly E. Braunovi uhrazeny za vyhotovení notářských zápisů o různých operacích souvisejících s přeměnou kapitálových společností.

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Sedmý bod odůvodnění směrnice 69/335 uvádí, že „daň [z kapitálu] by měla být harmonizována co do struktury a sazeb“. Osmý bod odůvodnění této směrnice doplňuje, že „ponechání jiných nepřímých daní s vlastnostmi stejnými jako daň z kapitálových vkladů nebo kolkovné z cenných papírů může ohrozit účel opatření obsažených v této směrnici, a proto by takové daně měly být zrušeny“.
- 4 Článek 4 uvedené směrnice stanoví:
 - „1. Předmětem daně z kapitálu jsou tyto operace:
 - a) založení kapitálové společnosti;
[...]
 - c) zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu;
[...]
 - e) přenesení sídla skutečného vedení společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž statutární sídlo se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, ze třetí země do tohoto členského státu;
 - f) přenesení statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby, jejíž sídlo skutečného vedení se nachází ve třetí zemi a která je v některém členském státě pro účely ukládání daně z kapitálu za kapitálovou společnost, ze třetí země do tohoto členského státu;
[...]
 3. Založením ve smyslu odst. 1 písm. a) se nerozumí žádná změna zakládací listiny či stanov společnosti, zejména:
 - a) přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu;
[...]

5 Článek 10 téže směrnice stanoví:

„Vedle daně z kapitálu neukládají členské státy společně, sdružením nebo právníckým osobám žádné jiné daně nebo poplatky.

- a) z operací uvedených v článku 4;
- b) z vkladů, půjček a služeb, které jsou součástí operací uvedených v článku 4;
- c) z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované [před výkonem činnosti] od společnosti, sdružení nebo právnícké osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy.“

6 Článek 12 odst. 1 písm. e) směrnice 69/335 stanoví, že „odchylně od článků 10 a 11 mohou členské státy ukládat [...] poplatky uhrazovacího charakteru“.

7 Podle článku 16 směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 46, s. 11) byla směrnice 69/335 zrušena s účinkem od 1. ledna 2009. Jelikož však k notářským zápisům, za které byly uhrazeny notářské poplatky dotčené ve věci v původním řízení, došlo před nabytím účinnosti směrnice 2008/7, vztahuje se na ně směrnice 69/335.

Německé právo

8 Podle § 114 odst. 1 spolkového notářského řádu (Bundesnotarordnung) upravuje spolková země Bádensko-Württembersko povolání notáře, který je v postavení úředníka veřejné správy, a jehož odměnu tvoří fixní plat na základě zákona spolkové země o platech úředníků (Landesbesoldungsgesetz), a poplatky, které vybírá.

9 Ustanovení § 11 odst. 2 zákona spolkové země Bádensko-Württembersko o soudních poplatcích (Baden-Württembergisches Landesjustizkostengesetz), ve znění ze dne 28. července 2005 (*Gesetzblatt Baden-Württemberg* 2005, č. 12 ze dne 5. srpna, s. 580, dále jen „LJKG BW“) stanovil:

„Ve prospěch rozpočtu připadá na základě § 12 a 13 podíl na poplatcích za

- a) [...]
- b) notářský zápis o přeměně, která nevede ke zvýšení kapitálu nástupnické společnosti nebo společnosti měnící právní formu,
- c) [...]

10 LJKG BW byl novelizován zákonem o změně zákona spolkové země o soudních poplatcích a dalších zákonů (*Gesetz zur Änderung des Landesjustizkostengesetzes und anderer Gesetze*) ze dne 13. prosince 2011 (*Gesetzblatt für Baden-Württemberg* 2011 č. 21 ze dne 16. prosince 2011, s. 545) a nyní stanoví, že v případech uvedených v § 11 LJKG BW se spolková země vzdává se zpětným účinkem k 1. červnu 2002 podílu na poplatcích v něm uvedených. Ustanovení § 10 odst. 2 druhého pododstavce uvedeného zákona ze dne 13. prosince 2011 však upravuje následující přechodné ustanovení:

„[N]a poplatky vzniklé do 31. prosince 2008 za

[...]

2. notářský zápis o přeměně, která nevede ke zvýšení kapitálu nástupnické společnosti nebo společnosti měnící právní formu,

[...]

se nadále použijí právní předpisy rozhodné pro tyto notářské zápisy.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 11 Mezi roky 2002 a 2005 vyhotovil E. Braun jakožto notář v postavení úředníka veřejné správy různé notářské zápisy o přeměně kapitálových společností na kapitálové společnosti jiného typu. Přeměny ve formě notářských zápisů nevedly ke zvýšení kapitálu nástupnické společnosti nebo společnosti měnící právní formu.
- 12 Platebním výměrem předsedy Landgericht Freiburg ze dne 11. prosince 2008 vydaným na základě § 11 odst. 2 písm. b) LJKG BW byl podíl na poplatcích, který měl E. Braun odvést do státní pokladny z titulu těchto notářských zápisů, stanoven ve výši 8 124,62 eur.
- 13 Dopisem ze dne 23. prosince 2008 E. Braun tento výměr zpochybnil.
- 14 Pozměňovacím rozhodnutím ze dne 19. srpna 2013 Landgericht Freiburg nepatrně pozměnil daňový odvod stanovený ve výměru ze dne 11. prosince 2008. U notářských zápisů dotčených ve věci v původním řízení však zůstalo zachováno zdanění na základě přechodného ustanovení upraveného v § 10 odst. 2 druhém pododstavci zákona o změně zákona spolkové země o soudních poplatcích a dalších zákonů ze dne 13. prosince 2011 beze změny.
- 15 Spor byl poté předložen Amtsgericht Karlsruhe.
- 16 Podle názoru předkládajícího soudu není přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu uvedena v čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice 69/335 založením kapitálové společnosti ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. a) této směrnice a nepodléhá tedy dani z kapitálu. Tento soud nejprve připomíná, že článek 10 písm. c) uvedené směrnice neodkazuje na rozdíl od jejího článku 10 písm. a) a b) výslovně na operace zmíněné v jejím článku 4, a dospívá k závěru, že nelze vyloučit, že odvod části poplatků do rozpočtu určené ve výměrech ze dne 11. prosince 2008 a ze dne 19. srpna 2013 představuje zakázané zdanění podle čl. 10 písm. c) směrnice 69/335.
- 17 Předkládající soud dále uvádí, že z rozsudku ve věci Agas (C-152/97, EU:C:1998:511) nelze vyvodit, že působnost tohoto článku 10 písm. c) musí být omezena na formalities související s operacemi uvedenými v článku 4 směrnice 69/335.
- 18 Za těchto podmínek se Amtsgericht Karlsruhe rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být směrnice 69/335 [...] vykládána tak, že poplatky, jež [vybírá] notář, který je v postavení úředníka veřejné správy, za vyhotovení notářského zápisu právního jednání, jehož předmětem je přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu, jsou daněmi ve smyslu uvedené směrnice, i pokud přeměna nevede ke zvýšení kapitálu ani v nástupnické společnosti, ani ve společnosti měnící právní formu?“

K předběžné otázce

- 19 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 10 písm. c) směrnice 69/335 vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které musí být do rozpočtu odveden podíl na poplatcích vybíraných notářem, který je v postavení úředníka veřejné správy, za vyhotovení notářského zápisu o přeměně kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu a která nevede ke zvýšení kapitálu v nástupnické společnosti ani ve společnosti měnící právní formu.

K přípustnosti

- 20 Přestože, jak tvrdí spolková země Bádensko-Württembersko, neobsahuje vedlejší věta v předběžné otázce přísudek, nevede toto konstatování k nepřipustnosti uvedené otázky, jelikož lze její obsah s jistotou odvodit z předkládacího rozhodnutí.
- 21 Spolková země Bádensko-Württembersko má také za to, že otázka musí být prohlášena za nepřipustnou, neboť požadovaný výklad unijního práva je ve sporu v původním řízení mezi notářem v postavení úředníka a orgány veřejné správy bezpředmětný. Tvrzený rozpor dotčené vnitrostátní právní úpravy s unijním právem je podle jejího názoru relevantní pouze ve sporu mezi dlužníkem notářských poplatků, tedy společností, která je předmětem přeměny, a notářem v postavení úředníka veřejné správy.
- 22 Je nutno připustit, že z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že tento soud může odmítnout rozhodnutí o žádosti o předběžné otázce podané vnitrostátním soudem, je-li zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení (v tomto smyslu viz rozsudky Rosenblatt, C-45/09, EU:C:2010:601, bod 33 a citovaná judikatura, jakož i MA a další, C-648/11, EU:C:2013:367, bod 37).
- 23 Tato podmínka však není v projednávaném případě splněna. Přestože samotný E. Braun v postavení úředníka veřejné správy není dlužníkem poplatků dotčených ve věci v původním řízení, nemohl by být nucen odvádět podíl na poplatcích do rozpočtu v případě, že by bylo prokázáno, že povinnost k odvodu tohoto podílu porušuje unijní právo. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, která má předkládajícímu soudu umožnit posouzení legality dotčeného vnitrostátního režimu, jenž upravuje výběr takového podílu na poplatku spolkovou zemí Bádensko-Württembersko, má tedy přímý vztah k předmětu sporu v původním řízení.
- 24 Předběžná otázka je tedy přípustná.

K věci samé

- 25 Úvodem je třeba připomenout, že článek 10 směrnice 69/335 ve spojení s osmým bodem odůvodnění zakazuje daně nebo poplatky, které se vyznačují stejnými charakteristickými rysy jako daň z kapitálu (viz zejména rozsudky Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, EU:C:1993:140, bod 29; Denkavit Internationaal a další, C-2/94, EU:C:1996:229, bod 23, jakož i Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, C-466/03, EU:C:2007:385, bod 48).
- 26 Ustanovení čl. 10 písm. c) směrnice 69/335 tak zahrnuje zejména daně nebo poplatky, které jsou v jakékoliv formě ukládané z registrace nebo jakékoliv jiné formality požadované před výkonem činnosti od společnosti na základě její právní formy (rozsudek Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft, EU:C:2007:385, bod 49).

- 27 V této souvislosti již Soudní dvůr ve věcech týkajících se právní úpravy platné ve spolkové zemi Bádensko-Württembersko rozhodl, že notářské poplatky vybírané notáři v postavení úředníků veřejné správy za operaci, na niž se vztahuje směrnice 69/335, představují daň ve smyslu této směrnice, jelikož jsou, třebaže pouze zčásti, odváděny orgánu veřejné správy, u něhož jsou notáři – úředníci ve služebním poměru, a jsou určeny k financování úkolů příslušejících tomuto orgánu (v tomto smyslu viz usnesení *Gründerzentrum*, C-264/00, EU:C:2002:201, body 27 a 28; rozsudky *Längst*, C-165/03, EU:C:2005:412, body 37 a 41, a *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, bod 40).
- 28 Stran otázky, zda jsou takové notářské poplatky, jako jsou poplatky dotčené ve věci v původním řízení, vybírány „z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované před výkonem činnosti od společnosti [...] na základě její právní formy“ ve smyslu čl. 10 písm. c) směrnice 69/335, vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, že toto ustanovení musí být v zásadě vykládáno široce tak, že se týká nejen formálních postupů předcházejících výkonu činnosti kapitálové společnosti, ale rovněž formalit, které podmiňují výkon činnosti takové společnosti a pokračování v ní (viz rozsudek *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, bod 51 a citovaná judikatura).
- 29 V tomto ohledu Soudní dvůr mnohokrát konstatoval, že pokud taková operace provedená kapitálovou společností, jako např. zvýšení základního kapitálu, změna stanov, nebo nabytí nemovitého majetku v důsledku fúze, ve vnitrostátním právu povinně podléhá právní formalitě, podmiňuje tato formalita výkon činnosti této společnosti a pokračování v ní (rozsudek *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, bod 52; viz rovněž v tomto smyslu rozsudky *Komise v. Recko*, C-426/98, EU:C:2002:180, body 12 a 30, jakož i *Badischer Winzerkeller*, C-264/04, EU:C:2006:402, body 26 až 29).
- 30 Ve věci v původním řízení byly notářské poplatky vybírány za vyhotovení notářského zápisu o přeměně kapitálových společností na kapitálové společnosti jiného typu. Vzhledem k tomu, že podle právních předpisů spolkové země Bádensko-Württembersko musí být o takové přeměně vyhotoven povinně notářský zápis, musí být tato povinnost považována za formalitu, která podmiňuje výkon činnosti takto přeměněné kapitálové společnosti a pokračování v ní (obdobně viz rozsudek *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, EU:C:2007:385, bod 54). Takový notářský zápis představuje tedy formalitu *ex ante*, která je od kapitálové společnosti požadována na základě její právní formy ve smyslu článku 10 písm. c) směrnice 69/335.
- 31 Spolková země Bádensko-Württembersko nicméně zdůrazňuje, že přeměny společností, v jejichž případě vznikl spor v původním řízení, nevedly k žádnému zvýšení kapitálu nástupnické společnosti nebo společnosti měnící právní formu. Podle uvedené spolkové země může pod článek 10 písm. c) směrnice 69/335 spadat pouze daň z operace, která vede ke zvýšení kapitálu dotčené společnosti.
- 32 Takovou argumentaci nelze přijmout.
- 33 Z článku 4 odst. 3 písm. a) směrnice 69/335 totiž vyplývá, že členské státy nemohou ukládat daň z kapitálu u „přeměny kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu“. Toto ustanovení se nutně vztahuje na přeměny společností bez zvýšení kapitálu. Přeměna spojená se zvýšením kapitálu by totiž spadala pod čl. 4 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice. Účel čl. 4 odst. 3 písm. a) směrnice 69/335 by byl přitom narušen, kdyby v souvislosti s přeměnou kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu mohly být vybírány jiné daně, které mají stejný účinek jako daň z kapitálu.
- 34 Kromě toho z judikatury uvedené v bodě 29 tohoto rozsudku vyplývá, že působnost článku 10 písm. c) směrnice 69/335 není omezena na operace, které vedou ke zvýšení kapitálu dotčené společnosti.

- 35 Článek 10 písm. c) směrnice 69/335 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které musí být do rozpočtu odveden podíl na poplatcích vybraných notářem v postavení úředníka veřejné správy za vyhotovení notářského zápisu právního jednání, jehož předmětem je přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu, a která nevede ke zvýšení kapitálu v nástupnické společnosti ani ve společnosti měnící právní formu.
- 36 Článek 10 písm. c) směrnice 69/335 naopak nezakazuje, aby notář v postavení úředníka veřejné správy vybíral za takové notářské zápisy poplatky, které představují jeho konečný příjem, pokud mají uhrazovací charakter ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. e) směrnice 69/335.
- 37 Na základě výše uvedených úvah je třeba na předběžnou otázku odpovědět tak, že článek 10 písm. c) směrnice 69/335 musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které musí být do rozpočtu odveden podíl na poplatcích vybraných v postavení úředníka veřejné správy za vyhotovení notářského zápisu právního jednání, jehož předmětem je přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu, a která nevede ke zvýšení kapitálu v nástupnické společnosti ani ve společnosti měnící právní formu.

K nákladům řízení

- 38 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 (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 10 písm. c) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů musí být vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, podle které musí být do rozpočtu odveden podíl na poplatcích vybraných notářem v postavení úředníka veřejné správy za vyhotovení notářského zápisu právního jednání, jehož předmětem je přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu, a která nevede ke zvýšení kapitálu v nástupnické společnosti ani ve společnosti měnící právní formu.

Podpisy.