

V?c C-193/04

Fazenda Pública

v.

Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Supremo Tribunal Administrativo)

„Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Sm?rnice 69/335/EHS – P?evod obchodních podíl? společnosti s ru?ením omezeným“

Rozsudek Soudního dvora (prvního senátu) ze dne 7. září 2006

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Da? z kapitálu ukládaná kapitálovým spole?nostem

[Sm?rnice Rady 69/335, ?l. 12 odst. 1 písm. a)]

Sm?rnice 69/335 o nep?ímých daních z kapitálových vklad?, ve znění sm?rnice 85/303, nebrání vnitrostátní právní úprav?, která stanoví, že za vyhotovení notářského zápisu osv?d?ujícího p?evod obchodních podíl?, který není spojen se zvýšením základního kapitálu, se vybírají poplatky stanovené paušálně nebo v závislosti na hodnot? p?evád?ných podíl?.

Taková da?, jakou jsou tyto poplatky, totiž spadá pod výjimku stanovenou v ?l. 12 odst. 1 písm. a) sm?rnice 69/335, která umož?uje vybírat da? v p?ípad? p?evodu cenných papír?, a její vybírání tedy není s touto sm?rnicí v rozporu. Okolnost, že výše uvedených poplatk? se zvyšuje p?ímo a bez omezení v závislosti na hodnot? p?evád?ných obchodních podíl?, nem?že tento záv?r zm?nit, jelikož ?l. 12 odst. 1 písm. a) sm?rnice 69/335 tím, že stanoví, že dan? uvedené v tomto ustanovení mohou být „paušální ?i nikoliv“, nechává ?lenským stát?m možnost svobodn? ur?it jejich sazbu.

(viz body 21–25 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

7. září 2006 (*)

„Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Sm?rnice 69/335/EHS – P?evod obchodních podíl? společnosti s ru?ením omezeným“

Ve v?ci C?193/04,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) ze dne 17. b?ezna 2004, došlým

Soudnímu dvoru dne 26. dubna 2004, v řízení

Fazenda Pública

proti

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

za přítomnosti:

Ministério Público,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení P. Jann, předseda senátu, N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (zpravodaj) a E. Levits, soudci,

generální advokátka: C. Stix-Hackl,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 12. května 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda I. Vieira, advogada,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a A. F. Ferreira, jako zmocněnci,
- za německou vládu A. Tiemann, jako zmocněnkyní,
- za španělskou vládu F. Díezem Morenem, jako zmocněncem,
- za Komisi Evropských společenství L. Ström, G. Bragou da Cruzem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 3, čl. 4 odst. 10 písm. c) a čl. 12 odst. 1 písm. e) 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), ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122, dále jen „směrnice 69/335“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Fazenda Pública (ministerstvo financí) a společností Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (dále jen „Organon Portuguesa“), jehož předmětem je úhrada poplatků za vyhotovení notářského zápisu osvědčujícího převod obchodních podílů.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 První bod odvodní směrnice 69/335 se odvolává na cíl Smlouvy o EHS, kterým je podpora volného pohybu kapitálu za účelem vytvoření hospodářské unie, jejíž vlastnosti jsou obdobné vlastnostem vnitřního trhu.

4 V druhém bodě odvodní směrnice 69/335 se uvádí, že nepřímé daně z kapitálových vkladů, jež jsou nyní platné v členských státech, vedou k diskriminaci, dvojímu zdanění a nerovnostem, které narušují volný pohyb kapitálu a které musí být postupnou harmonizací zrušeny.

5 Za tímto účelem se v šestém a sedmém bodě odvodní směrnice 69/335 konstatuje nezbytnost uložení daně z kapitálových vkladů pouze jednou v rámci společného trhu, ve shodné výši ve všech členských státech a harmonizované co do struktury a sazeb. Konečně osmý bod odvodní směrnice stanoví zrušení všech ostatních nepřímých daní majících stejné vlastnosti jako samotná daň z kapitálu.

6 Podle článku 1 směrnice 69/335 „[členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou [...]“.

7 Článek 4 odst. 1 směrnice 69/335 stanoví seznam operací, jež podléhají dani z kapitálu. Tyto operace se v podstatě týkají buď založení kapitálové společnosti ve smyslu této směrnice nebo zvýšení základního kapitálu takové společnosti. Odstavec 3 uvedeného článku zní následovně:

„Založením ve smyslu odst. 1 písm. a) se nerozumí žádná změna základní listiny či stanov [kapitálové] společnosti, zejména

- a) přeměna kapitálové společnosti na kapitálovou společnost jiného typu,
- b) přenesení sídla skutečného vedení nebo statutárního sídla společnosti, sdružení nebo právnické osoby z jednoho členského státu do druhého, je-li v obou považována za kapitálovou společnost pro účely ukládání daně z kapitálu,
- c) změna předmětu činnosti kapitálové společnosti,
- d) prodloužení existence kapitálové společnosti.“

8 Podle článku 10 směrnice 69/335:

„Vedle daně z kapitálu neukládají členské státy ukládat společně, sdružením nebo právnickým osobám žádné jiné daně nebo poplatky: [Vedle daně z kapitálu neukládají členské státy společně, sdružením nebo právnickým osobám založeným za účelem zisku žádné jiné daně nebo poplatky:]

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

9 ?lánek 11 sm?rnice 69/335 stanoví:

„?lenské státy neuloží žádnou da? jakékoli formy na

a) vytvo?ení, vydání, p?ijetí [akcií] na burzu nebo uvedení do ob?hu akcií, [obchodních] podíl? [na spole?nostech] [nebo] jiných obdobných cenných papír? [...], jakož i obchodování s nimi, [...]
[...]"

10 Kone?n? ?lánek 12 sm?rnice 69/335 stanoví:

„Odchyln? od ?lánek? 10 a 11 mohou ?lenské státy ukládat

a) dan? z p?evod? cenných papír?, paušální ?i nikoli;

[...]

e) poplatky uhrazovacího charakteru;

[...]"

Vnitrostátní právní úprava

11 V souladu s ?l. 228 odst. 1 zákoníku o obchodních spole?nostech a ?l. 80 odst. 2 písm. h) notá?ského zákoníku musí být p?evod obchodních podíl? kapitálové spole?nosti formáln? osv?d?en notá?ským zápisem. Poplatky za vyhotovení takového notá?ského zápisu jsou stanoveny v souladu se sazebníkem notá?ských poplatk? schváleným vyhláškou ?. 996/98 ze dne 25. listopadu 1998 (*Diário da República* I, ?ada B, ?. 273 ze dne 25. listopadu 1998, dále jen „sazebník“). Tyto poplatky se skládají z pevné ?ástky (?lánek 4 sazebníku) a z pohyblivé ?ástky, vypo?ítané z celkové hodnoty transakce (?l. 5 odst. 1 sazebníku).

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

12 Ze spisu vyplývá, že si Organon Portuguesa, spole?nost s ru?ením omezeným založená podle portugalského práva, která je tudíž kapitálovou spole?ností ve smyslu ?l. 3 odst. 1 písm. a) sm?rnice 69/335, nechala osv?dit, notá?ským zápisem vyhotoveným dne 25. ?íjna 2001 notá?skou kancelá?í v Lisabonu, p?evod obchodních podíl?. Tento p?evod nesouvisel se zvýšením základního kapitálu uvedené spole?nosti.

13 Za vyhotovení tohoto notá?ského zápisu, který vyžaduje zmín?ná právní úprava, a na základ? zp?sobu výpo?tu v ní stanoveného musela Organon Portuguesa uhradit notá?ské poplatky v celkové výši 2 577 150 PTE.

14 Soud Tributário de Primeira Instância de Lisboa vyhov?l žalob?, kterou k n?mu podala Organon Portuguesa, proti výzv? k zaplacení uvedených notá?ských poplatk?. Proti tomuto rozsudku podalo Fazenda Pública kasa?ní opravný prost?edek k Supremo Tribunal Administrativo, který se rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Vztahují se na poplatky vybírané za sepsání ve?ejné listiny o p?evodu obchodních podíl? spole?nosti ustanovení ?l. 4 odst. 3 [sm?rnice 69/335]?

2) Jsou ?l. 5 odst. 1 ve spojení s ?l. 3 písm. c) sazebníku [...], ve zn?ní platném v rozhodné dob? z hlediska skutkového stavu, neslu?itelné s ?l. 10 písm. c) a ?l. 12 odst. 1 písm. e) sm?rnice

69/335 [...] v tom, že stanoví poplatky za sepsání veřejné listiny o převodu obchodních podílů, které jsou výlučně stanoveny v závislosti na hodnotě převáděných podílů, bez omezení výše a bez ohledu na hodnotu poskytované služby“

K pedbžným otázkám

15 Podstatou těchto otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda ustanovení směrnice 69/335 brání takové vnitrostátní právní úpravě, jaká je předmětem převodního řízení, která stanoví, že za vyhotovení notářského zápisu osvědčujícího převod obchodního podílu, který není spojený se zvýšením základního kapitálu, se vybírají poplatky, které jsou výlučně stanoveny v závislosti na hodnotě převáděných podílů, bez omezení výše a bez ohledu na hodnotu poskytované služby.

16 Soudní dvůr se omezí na přezkum ustanovení směrnice 69/335, která jsou relevantní pro to, aby byla předkládajícímu soudu poskytnuta užitečná odpověď.

17 V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora představují poplatky vybírané za vyhotovení notářského zápisu osvědčujícího transakci, na kterou se vztahuje směrnice 69/335, v rámci takového systému, jaký je předmětem převodního řízení, charakterizovaného skutečností, že notáři jsou státními úředníky a že poplatky jsou zčásti vypláceny státu za účelem financování jeho poslání, zdanění ve smyslu této směrnice (rozsudky ze dne 29. září 1999, Modelo, C-56/98, Recueil, s. I-6427, bod 23, a ze dne 21. září 2000, Modelo, C-19/99, Recueil, s. I-7213, bod 23).

18 Článek 11 písm. a) směrnice 69/335 zakazuje daň jakékoli formy na vytvoření, vydání, přijetí na burzu nebo uvedení do oběhu akcií, (obchodních) podílů nebo jiných obdobných cenných papírů nebo osvědčení nahrazujících tyto cenné papíry, jakož i obchodování s nimi, bez ohledu na osobu emitenta.

19 Toto ustanovení se také týká takových daní a poplatků požadovaných za hlavní formality související s převodem obchodních podílů, jakými jsou i notářské poplatky dotčené v převodním řízení.

20 Článek 12 směrnice 69/335 nicméně stanoví výjimky z ustanovení článků 10 a 11 této směrnice. Mezi těmito výjimkami jsou v čl. 12 odst. 1 písm. a) uvedeny „daň z převodu cenných papírů, paušální či nikoliv“. Je nesporné, že převod obchodních podílů spadá pod pojem převod cenných papírů.

21 V této souvislosti vyplývá z judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 17. prosince 1998, Codan, C-236/97, Recueil, s. I-8679, bod 31, a usnesení ze dne 5. února 2004, SONAE Distribuição, C-357/02, nezveřejněné v Recueil, bod 23), že čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 umožňuje vybírat daň v případě převodu cenných papírů nezávisle na tom, zda obchodní společnost emitující tyto cenné papíry je přijatá ke kótování na burze a zda převod cenných papírů probíhá na burze nebo přímo mezi převodcem a nabyvatelem.

22 Taková daň, jako jsou poplatky v převodním řízení, tedy spadá pod výjimku stanovenou v čl. 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335, a její vybírání tedy není s touto směrnicí v rozporu.

23 V této souvislosti je třeba dodat, že okolnost, že se výše uvedených poplatků zvyšuje přímo a bez omezení v závislosti na hodnotě převáděných obchodních podílů, nemůže tento závěr změnit (výše uvedené usnesení SONAE Distribuição, bod 25).

24 Článek 12 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 totiž tím, že stanoví, že daň uvedené v tomto ustanovení mohou být „paušální či nikoliv“ nechává členským státům možnost svobodně určit

jejich sazbu. Mimoto se tyto daně nepovažují za finanční protiplnění za poskytnutí služby, takže jejich výše nemusí mít souvislost s cenou uvedené služby a kritéria stanovená judikaturou (viz zejména rozsudek ze dne 21. června 2001, SONAE Distribuição, C-206/99, Recueil, s. I-4679, body 32 až 34 a uváděná judikatura) s cílem rozlišit daně, které mají uhrazovací charakter ve smyslu směrnice 69/335, od těch, které nespádají do této kategorie, se na ně nevztahují (výše uvedené usnesení SONAE, body 26 a 27).

25 Vzhledem k těmto úvahám je třeba odpovědět na položené otázky tak, že směrnice 69/335 nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že za vyhotovení notářského zápisu osvobodujícího převod obchodního podílu, který není spojený se zvýšením základního kapitálu, se vybírají poplatky stanovené paušálně nebo v závislosti na hodnotě převáděných podílů.

K nákladům řízení

26 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky převodního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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:

Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 nebrání vnitrostátní právní úpravě, která stanoví, že za vyhotovení notářského zápisu osvobodujícího převod obchodního podílu, který není spojený se zvýšením základního kapitálu, se vybírají poplatky stanovené paušálně nebo v závislosti na hodnotě převáděných podílů.

Podpisy.

* Jednací jazyk: portugalsština.