ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

1. července 2010 *

Ve věci C-35/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 3. prosince 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 28. ledna 2009, v řízení

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate

proti

Paolu Speranzovi,

* Jednací jazyk: italština.

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení J. N. Cunha Rodrigues, předseda senátu, P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus a A. Arabadžev (zpravodaj), soudci,

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 28. ledna 2010,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za P. Speranzu W. Viscardini a G. Donám, avvocati,

– za italskou vládu I. Bruni, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s P. Gentilim a D. Del Gaizem, avvocati dello Stato,

– za Evropskou komisi A. Aresuem a M. Afonso, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 25. března 2010,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 1 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), 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"), jakož i zásady proporcionality.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate na straně jedné a P. Speranzou, notářem v Padově (Itálie), na straně druhé, ve věci výměru vystaveného Ufficio del Registro v Padově, místním orgánem Agenzia delle Entrate, a týkajícího se solidárního zdanění LEJA Srl (dále jen „LEJA"), společnosti v Padově, a P. Speranzy v důsledku zápisu rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu uvedené společnosti.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Článek 1 směrnice 69/335 stanoví, že „členské státy ukládají na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou v souladu s články 2 až 9 (dále jen ‚daň z kapitálu')".

4 Podle čl. 3 odst.1 písm. a) této směrnice se kapitálovými společnostmi rozumějí mimo jiné společnosti podle italského práva nazvané „società per azioni" (akciová společnost) a „società a responsabilità limitata" (společnost s ručením omezeným).

5 Článek 4 odst. 1 písm. c) uvedené směrnice stanoví, že je předmětem „daně z kapitálu […] zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu".

6 Podle čl. 5 odst. 1 písm. a) téže směrnice se daň z kapitálu vyměří „v případě […] zvýšení […] základního kapitálu [kapitálové společnosti] […] ze skutečné hodnoty vkladů jakéhokoliv druhu splacených i nesplacených společníky po odečtení závazků a nákladů, které pro společnost vyplývají z daného vkladu; členské státy mohou stanovit, že daň z kapitálu se uloží jen tehdy, byly-li vklady skutečně splaceny".

7 V souladu s článkem 7 směrnice 69/335 podléhají zdanitelné operace dani, jejíž sazba nemohla ke dni skutkových okolností v původním řízení přesáhnout 1 %, s výhradou výjimek stanovených touto směrnicí.

Vnitrostátní právní úprava

8 Z článku 1 konsolidovaného znění předpisů týkajících se registrační daně (testo unico delle disposizioni concernenti la imposta di registro) schváleného nařízením prezidenta republiky č. 131 ze dne 26. dubna 1986 (běžný doplněk ke GURI č. 99 ze dne 30. dubna 1986), ve znění použitelném v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení (dále jen „konsolidované znění"), vyplývá, že „se registrační daň uplatní […] jak na úkony, které podléhají povinnému zápisu, tak i na úkony, které mohou být zapsány dobrovolně".

9 Podle článku 2 a čl. 27 odst. 5 konsolidovaného znění, jakož i čl. 4 písm. a) bodu 5 sazebníku I připojeného ke konsolidovanému znění podléhají úkony zvýšení kapitálu zápisu po schválení a dani ve výši 1 % ze zvýšení, o kterém bylo rozhodnuto.

10 Předkládající soud upřesňuje, že jelikož je registrační daň daní z právního úkonu, je pro účely podléhání dani irelevantní, zda byl vklad proveden, či nikoli.

11 Podle článku 38 konsolidovaného znění nezbavuje neplatnost nebo možnost zrušení úkonu povinnosti zaplatit daň a zaplacená daň může být vrácena pouze tehdy, pokud občanskoprávní rozsudek, který prohlásí neplatnost aktu nebo jej zruší z důvodu,

který nelze přičítat stranám, nabude právní moci. Je tedy vyloučeno, aby daňový soud mohl incidenčně prohlásit neplatnost úkonu, jak to obecně stanoví, co se týče tohoto soudu, čl. 2 odst. 3 legislativní nařízení č. 546, které se týká ustanovení o daňovém řízení, kterými se provádí pověření vlády obsažené v článku 30 zákona č. 413 ze dne 30. prosince 1991 (disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), ze dne 31. prosince 1992 (běžný doplněk k GURI č. 9, ze dne 13. ledna 1993).

12 V souladu s čl. 57 odst. 1 a 2 konsolidovaného znění má k zaplacení daně vedle společnosti, která provádí zvýšení kapitálu, solidární povinnost úřední osoba, která pořídila zápis.

13 Podle Corte suprema di cassazione z článku 27 zákona č. 89 o organizaci notářství a notářských archivů (legge n. 89, sull'ordinamento del notariato e degli archivi notarili) ze dne 16. února 1913 (*Gazzetta ufficiale* č. 55, ze dne 7. března 1913) vyplývá, že je notář povinen konat, pokud byl o to požádán.

14 Článek 28 uvedeného zákona opravňuje notáře k odmítnutí sepsat listinu o jakémkoli úkonu, o který byl požádán, „pokud k němu strany nesloží částku ve výši daní, odměny a výdajů spojených s tímto úkonem".

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 Dne 30. července 1993 rozhodla valná hromada společnosti LEJA o změně této společnosti na akciovou společnost a o zvýšení základního kapitálu této společnosti z 20 000 000 ITL, což činí přibližně 10 329 eur, na 58 400 000 000 ITL, což činí přibližně 30 161 083 eur.

16 Zápis ze zasedání této valné hromady byl sepsán P. Speranzou jakožto notářem. Tento zápis uváděl, že jeden ze společníků společnosti LEJA, a to Tecnoitalia, s.r.o., upsal v plném rozsahu akcie na schválené zvýšení kapitálu vkladem 6 244 akcií Lama, a.s., společnosti zapsané do rejstříku soudu v Koper (Slovinsko). Hodnota uvedených akcií byla oceněna znalcem jmenovaným Tribunale di Padova na 58 380 000 000 ITL, což činí přibližně 30 150 754 eur.

17 Poté, co bylo rozhodnutí schváleno Corte d'appello di Venezia, byl úkon o zvýšení kapitálu zdaněn poměrnou sazbou stanovenou dotyčnou vnitrostátní právní úpravou a Ufficio del Registro v Padově doručil platební výměr na částku 578 102 000 ITL, což činí přibližně 298 565 eur, jak společnosti LEJA, tak P. Speranzovi jakožto notáři.

18 Paolo Speranza neúspěšně napadl uvedený platební výměr žalobou u daňového soudu příslušného k rozhodování v prvním stupni. Rozsudek vydaný tímto soudem byl v odvolacím řízení změněn.

19 Ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate podaly proti rozhodnutí vydanému v odvolacím řízení kasační opravný prostředek, v němž se dovolávaly porušení a nesprávného použití řady ustanovení konsolidovaného znění.

20 Paolo Speranza tvrdí, že ke zvýšení kapitálu dotčenému v původním řízení nedošlo, jelikož Tecnoitalia, s.r.o., nikdy nemohla provést vklad akcií společnosti Lama, a.s., což mělo mimoto za následek nesolventnost LEJA. Krom toho tvrdí, že vnitrostátní právní úprava je v rozporu se směrnicí 69/335 v tom, že stanoví jednak možnost zavedenou právními předpisy v oblasti registrační daně uvalit daň na úkon zvýšení kapitálu, i když ke skutečnému vkladu nedošlo, a jednak solidární povinnost osvědčujícího notáře.

21 Corte suprema di cassazione má za to, že by na základě vnitrostátní právní úpravy mělo být kasačnímu opravnému prostředku podanému ministero dell'Economia e delle Finanze a Agenzia delle Entrate vyhověno.

22 Vzhledem jednak k tomu, že registrační daň dotčená v původním řízení musí být kvalifikována jako „daň z kapitálu" ve smyslu čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335, a jednak k tomu, že čl. 4 písm. a) bod 5 sazebníku I připojeného ke konsolidovanému znění vykládaný ve spojení s článkem 38 konsolidovaného znění stanoví, že dani podléhá i pouhé rozhodnutí o zvýšení kapitálu bez ohledu na uskutečnění a platnost takového rozhodnutí, pochybuje Corte suprema di cassazione o slučitelnosti vnitrostátní právní úpravy s čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335.

23 Stejné pochybnosti má i ohledně slučitelnosti článku 57 konsolidovaného znění v rozsahu, v němž stanoví, že notář, který sepsal listinu, má solidární povinnost zaplatit daň.

24 Předkládající soud rovněž poukazuje na to, že kdyby měla být solidární odpovědnost notáře považována za slučitelnou se směrnicí 69/335, prostředky obrany, kterými notář disponuje jakožto osoba, jež se neúčastní sporu mezi dotyčným podnikem a daňovou správou, by mohly být nedostatečné.

25 Za těchto okolností se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Má být čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice [69/335], podle něhož předmětem daně z kapitálu je zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu, vykládán v tom smyslu, že dani bude podléhat skutečný vklad, a nikoli pouhé rozhodnutí o zvýšení kapitálu, k němuž poté nedojde?

2) Má být čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice [69/335] vykládán v tom smyslu, že daní má být zatížena pouze společnost, které je kapitálový vklad poskytnut, a nikoli rovněž úřední osoba, která příslušné rozhodnutí sepíše a pořídí o něm zápis?

3) Jsou v každém případě v souladu se zásadou proporcionality prostředky obrany, které italské právní předpisy poskytují úřední osobě, s ohledem na skutečnost, že dle článku 38 [konsolidovaného znění] neplatnost nebo možnost zrušení rozhodnutí o zvýšení kapitálu je irelevantní a umožňuje vrátit zaplacenou daň pouze v případě, že občanskoprávní rozsudek, který prohlásí neplatnost aktu nebo jej zruší, nabude právní moci?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti třetí otázky

26 Italská vláda pochybuje o pravomoci Soudního dvora k zodpovězení třetí otázky týkající se dodržení zásady proporcionality.

27 Podle názoru této vlády – jelikož se jedná o obecnou zásadu vycházející ze Smlouvy o ES – lze žádat Soudní dvůr o výklad jejího významu pouze ve vztahu k situacím, které mají přeshraniční charakter. Skutkové okolnosti věci v původním řízení přitom představují situaci, která má ryze vnitrostátní charakter. V důsledku toho nemůže bránit zásada proporcionality použití vnitrostátních ustanovení dotčených v původním řízení a Soudní dvůr nemá pravomoc k rozhodnutí o věci samé.

28 V tomto ohledu stačí připomenout, že podle ustálené judikatury zavazují požadavky vyplývající z ochrany obecných zásad uznaných právním řádem Unie členské státy rovněž tehdy, provádějí-li právní předpisy Unie, a že tyto státy jsou proto povinny uplatňovat tyto právní předpisy v co největším možném rozsahu za podmínek neporušujících uvedené požadavky (rozsudek ze dne 27. června 2006, Parlament v. Rada, C-540/03, Sb. rozh. I-5769, bod 105 a citovaná judikatura).

29 V projednávaném případě předkládající soud odkazuje na zásadu proporcionality s ohledem na důsledky vyplývající z použití článku 38 konsolidovaného znění na okolnosti věci v původním řízení. Je přitom zjevné, že cílem uvedeného konsolidovaného znění, a zejména jeho článků 1, 2, 10, 13, 14, 27, 38 a 57, je provést směrnici 69/335 do italského práva.

30 Jelikož předkládající soud odkázal na zásadu proporcionality v rámci provádění směrnice 69/335 Italskou republikou, je tudíž třetí otázka přípustná.

K první a třetí otázce

31 Podstatou první a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 brání vnitrostátní právní úpravě, podle níž je předmětem daně z kapitálu zápis rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti, a zda zásada proporcionality brání vnitrostátní právní úpravě, která omezuje u daňových soudů způsoby dokazování neexistence skutečného vkladu, který představuje uvedené zvýšení, na předložení občanskoprávního rozsudku, který nabyl právní moci a který stanovil neplatnost zápisu nebo jej zrušil, takže daň z kapitálu musí být každopádně zaplacena a k jejímu vrácení může dojít pouze předložením takového občanskoprávního rozsudku.

32 Soudní dvůr již rozhodl, že skutečností, která zakládá povinnost k dani z kapitálu, je samotný vklad majetku, kterým se zvyšuje základní kapitál společnosti, a nikoliv žádná jiná operace nebo formalita (rozsudek ze dne 30. března 2006, Aro Tubi Trafilerie, C-46/04, Sb. rozh. I-3009, bod 27).

33 Soudní dvůr nicméně rovněž poukázal na to, že čl. 4 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 neupřesňují, kdy při dani z kapitálu nastává skutečnost zakládající daňovou povinnost (rozsudek ze dne 17. října 2002, ESTAG, C-339/99, Recueil s. I-8837, bod 49).

34 Jelikož čl. 5 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice umožňuje vyměřit daň z kapitálu z majetku vloženého společníky nebo z toho, který má být jimi vložen, a postupně i s tím, jak jsou vklady skutečně spláceny, mohou členské státy vymáhat zaplacení uvedené daně buď po skutečném vkladu majetku, nebo zároveň s ním, ba i před uvedeným vkladem pod podmínkou, že jeho povaha je jistá (viz v tomto smyslu rozsudek ESTAG, výše citovaný, bod 50).

35 Z toho plyne, že čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 nebrání tomu, aby členský stát určil zápis rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti za okamžik, kdy při dani z kapitálu nastává skutečnost zakládající daňovou povinnost, pod podmínkou, že je zachována spojitost mezi výběrem uvedené daně a skutečným vkladem majetku do přijímající společnosti (viz v tomto smyslu rozsudek ESTAG, výše citovaný, body 49 a 50).

36 Pokud totiž v okamžiku zápisu uvedeného rozhodnutí ještě nedošlo ke skutečnému vkladu majetku a pokud není jisté, že k tomuto vkladu dojde, nebude moci dotyčný členský stát vymáhat zaplacení daně z kapitálu, dokud uvedený vklad nebude mít jistou povahu (viz v tomto smyslu rozsudek ESTAG, výše citovaný, body 50 a 51).

37 V projednávaném případě ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že při zápisu rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti LEJA uváděl listinný důkaz předložený na podporu žádosti o zápis, že se vklad majetku již uskutečnil nebo byl přinejmenším jistý.

38 Z tohoto spisu nicméně rovněž vyplývá, že se poté ukázalo, a to ještě před zaplacením uvedené daně, že z důvodu podvodu ke skutečnému vkladu majetku ve skutečnosti při uvedeném zápisu nedošlo a že bylo jisté, že k němu nedojde. Za takových okolností a s ohledem na úvahy uvedené v bodech 32, 34 a 36 tohoto rozsudku tudíž nemohlo být zaplacení daně z kapitálu vymáháno.

39 Předkládající soud přitom upřesňuje, že jakmile je sepsána listina, kterou je vklad zapsán, musí být v souladu s článkem 38 konsolidovaného znění daň z kapitálu každopádně zaplacena a k jejímu vrácení může dojít pouze na základě toho, že daňovým soudům byl předložen občanskoprávní rozsudek, který nabyl právní moci a který stanovil neplatnost této listiny.

40 S ohledem na úvahy uvedené v bodech 32, 34 a 36 tohoto rozsudku, a zejména na skutečnost, že zaplacení daně z kapitálu může být vymáháno pouze tehdy, pokud má pozdější vklad majetku jistou povahu, čl. 4 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 musejí být vykládány tak, že brání takové vnitrostátní právní úpravě.

41 V tomto ohledu, i když italská vláda správně tvrdí, že se směrnice 69/335 nikterak netýká organizace pravomocí daňových soudů členských států těmito členskými státy ani řízení použitelných na opravné prostředky podané k těmto soudům, nic to nemění na tom, že podle ustálené judikatury nesmí procesní podmínka stanovená vnitrostátním právním řádem členského státu v praxi znemožnit nebo nadměrně ztížit výkon práv přiznaných právním řádem Unie (zásada efektivity) (viz zejména rozsudek ze dne 15. dubna 2010, Barth, C-542/08, Sb. rozh. s. I-3189, bod 17 a citovaná judikatura).

42 Požadavek efektivity totiž vyjadřuje obecnou povinnost členských států zajistit soudní ochranu práv, která jednotlivcům vyplývají z práva Unie. Tento požadavek platí jak pro určení soudů příslušných k rozhodování o žalobách založených na tomto právu, tak i pro stanovení procesních podmínek (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 18. března 2010, Alassini a další, C-317/08 až C-320/08, Sb. rozh. s. I-2213, bod 49 a citovaná judikatura).

43 Soudní dvůr upřesnil, že každý případ, v němž vyvstává otázka, zda vnitrostátní procesní ustanovení znemožňuje nebo nadměrně ztěžuje použití práva Unie, musí být analyzován s přihlédnutím k místu tohoto ustanovení v řízení jako celku, k jeho průběhu a jeho zvláštnostem u různých vnitrostátních soudních orgánů (rozsudek ze dne 6. října 2009, Asturcom Telecomunicaciones, C-40/08, Sb. rozh. s. I-9579, bod 39 a citovaná judikatura).

44 V projednávaném případě předkládající soud poukázal na to, že v souladu s čl. 2 odst. 3 legislativního nařízení č. 546 ze dne 31. prosince 1992 mají daňové soudy obecně pravomoc incidenčně prohlásit neplatnost úkonů. Zdá se, že toto prohlášení má za následek umožnit osobám povinným k dani vyhnout se zaplacení daně, jelikož již není vymahatelná.

45 Co se nicméně týče daně z kapitálu, ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že je vyloučeno, aby daňový soud mohl incidenčně prohlásit neplatnost úkonu, neboť podle článku 38 konsolidovaného znění nezbavuje neplatnost nebo možnost zrušení úkonu, kterým je vklad zapsán, osobu povinnou k dani povinnosti zaplatit dotčenou daň.

46 Z toho plyne, že v takovém případě, jako je případ dotčený v původním řízení, je žaloba k italským daňovým soudům směřující proti výběru daně z kapitálu, která nemůže být podle směrnice 69/335 vymáhána, zbavena – na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda – jakéhokoliv užitečného účinku, zatímco na základě obecných procesních pravidel uvedených předkládajícím soudem mohou podobné opravné prostředky proti jiným daním zbavit poplatníka povinnosti zaplatit daň, která není splatná.

47 Je tudíž třeba mít za to, jak správně uplatňují P. Speranza a Evropská komise, že vnitrostátní právní úprava, která omezuje u daňových soudů způsoby dokazování neexistence skutečného vkladu, který představuje zvýšení kapitálu, o kterém rozhodla společnost, na předložení občanskoprávního rozsudku, který nabyl právní moci a který stanovil neplatnost zápisu nebo jej zrušil, takže daň z kapitálu musí být každopádně zaplacena a k jejímu vrácení může dojít pouze na základě předložení takového občanskoprávního rozsudku, v praxi znemožňuje nebo přinejmenším nadměrně ztěžuje výkon práv přiznaných směrnicí 69/335.

48 S ohledem na výše uvedené, aniž je třeba podat výklad zásady proporcionality, je třeba na první a třetí otázku odpovědět, že čl. 4 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 písm. a) směrnice 69/335 musejí být vykládány tak, že nebrání tomu, aby členský stát určil zápis rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti za okamžik, kdy při dani z kapitálu nastává skutečnost zakládající daňovou povinnost, pod podmínkou, že je zachována spojitost mezi výběrem uvedené daně a skutečným vkladem majetku do přijímající společnosti. Pokud v okamžiku zápisu uvedeného rozhodnutí ještě nedošlo ke skutečnému vkladu majetku a pokud není jisté, že k tomuto vkladu dojde, dotyčný členský stát nebude moci vymáhat zaplacení daně z kapitálu, dokud uvedený vklad nebude mít jistou povahu. Zásada efektivity musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která omezuje u daňových soudů způsoby dokazování neexistence skutečného vkladu, který představuje zvýšení kapitálu, o němž rozhodla společnost, na předložení občanskoprávního rozsudku, který nabyl právní moci a který stanovil

neplatnost zápisu nebo jej zrušil, takže daň z kapitálu musí být každopádně zaplacena a k jejímu vrácení může dojít pouze na základě předložení takového občanskoprávního rozsudku.

Ke druhé otázce

49 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 1 písm. c) směrnice 69/335 brání tomu, aby daní z kapitálu byla vedle přijímající společnosti zatížena úřední osoba, která rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu sepíše a pořídí o něm zápis.

50 Z judikatury vyplývá, že podle struktury a systematiky směrnice 69/335 je tato daň z kapitálu uložena kapitálové společnosti, jíž je určen příslušný vklad. Tou je obvykle společnost, jíž jsou příslušné prostředky nebo služby fyzicky předány. Pouze výjimečně tomu může být jinak a je třeba hledat „skutečného příjemce" příslušných prostředků nebo služeb (rozsudek ze dne 12. ledna 2006, Senior Engineering Investments, C-494/03, Sb. rozh. I-525, bod 25).

51 Mimoto z této struktury a systematiky rovněž vyplývá, že členské státy nemohou osvobodit od daně z kapitálu společnost, jejíž kapitál se zvyšuje, mimo případy stanovené v článcích 6 až 9 a 11 uvedené směrnice.

52 Jak nicméně poukázal generální advokát v bodech 38, 39 a 47 svého stanoviska, směrnice 69/335 nesměřuje k harmonizaci způsobů výběru daně z kapitálu, jejichž cílem je zabezpečit splnění daňové povinnosti daňovým poplatníkem, jakož i zjednodušit výběr této daně.

53 Je třeba se domnívat, že solidární odpovědnost úřední osoby, která rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu společnosti sepíše a pořídí o něm zápis, představuje jak zabezpečení splnění daňové povinnosti společnosti, jejíž kapitál se zvyšuje, tak opatření směřující ke zjednodušení výběru daně z kapitálu.

54 Z toho plyne, že směrnice 69/335 v zásadě nebrání tomu, aby členský stát stanovil odpovědnost úřední osoby, která rozhodnutí o zvýšení kapitálu sepíše a pořídí o něm zápis.

55 Jak vyplývá z bodů 50 a 51 tohoto rozsudku, daň z kapitálu se nicméně vybírá od kapitálové společnosti, která je příjemcem dotčeného vkladu, jelikož členské státy nemohou osvobodit od daně z kapitálu společnost, jejíž kapitál se zvyšuje, mimo případy stanovené v článcích 6 až 9 a 11 uvedené směrnice.

56 Uložení solidární povinnosti úřední osobě zaplatit daň z kapitálu by překračovalo meze toho, co je nezbytné pro splnění cílů uvedených v bodech 53 a 54 tohoto rozsudku, kdyby uvedená úřední osoba neměla právo uplatnit regresní nárok vůči společnosti přijímající vklad.

57 V projednávaném případě ze spisu vyplývá, že na jedné straně článek 28 zákona č. 89 ze dne 16. února 1913 opravňuje notáře k odmítnutí sepsat listinu o jakémkoli úkonu, o který byl požádán, pokud k němu strany nesloží částku ve výši daní, odměny

a výdajů spojených s tímto úkonem, a na druhé straně má notář právo uplatnit regresní nárok vůči společnosti přijímající vklad.

58 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět, že směrnice 69/335 musí být vykládána tak, že nebrání tomu, aby členský stát stanovil solidární odpovědnost úřední osoby, která rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu sepíše a pořídí o něm zápis, pod podmínkou, že uvedená úřední osoba má právo uplatnit regresní nárok vůči společnosti přijímající vklad.

K nákladům řízení

59 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:

1) Článek 4 odst. 1 písm. c) a čl. 5 odst. 1 písm. a) 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, musejí být vykládány tak, že nebrání tomu, aby členský stát určil zápis rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti za okamžik, kdy při dani z kapitálu nastává skutečnost

zakládající daňovou povinnost, pod podmínkou, že je zachována spojitost mezi výběrem uvedené daně a skutečným vkladem majetku do přijímající společnosti. Pokud v okamžiku zápisu uvedeného rozhodnutí ještě nedošlo ke skutečnému vkladu majetku a pokud není jisté, že k tomuto vkladu dojde, dotyčný členský stát nebude moci vymáhat zaplacení daně z kapitálu, dokud uvedený vklad nebude mít jistou povahu. Zásada efektivity musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která omezuje u daňových soudů způsoby dokazování neexistence skutečného vkladu, který představuje zvýšení kapitálu, o němž rozhodla společnost, na předložení občanskoprávního rozsudku, který nabyl právní moci a který stanovil neplatnost zápisu nebo jej zrušil, takže daň z kapitálu musí být každopádně zaplacena a k jejímu vrácení může dojít pouze na základě předložení takového občanskoprávního rozsudku.

2) Směrnici 69/335, ve znění směrnice 85/303, je třeba vykládat tak, že nebrání tomu, aby členský stát stanovil solidární odpovědnost úřední osoby, která rozhodnutí o zvýšení základního kapitálu sepíše a pořídí o něm zápis, pod podmínkou, že uvedená úřední osoba má právo uplatnit regresní nárok vůči společnosti přijímající vklad.

Podpisy.