NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
L. A. GEELHOED
prednesené 16. júna 2005 [1]

I — Úvod

1. Predmetným návrhom na začatie prejudiciálneho konania sa Landgericht Baden-Baden (Nemecko) pýta Súdneho dvora, či sú v zmysle článku 10 písm. c) smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania [2] poplatky ukladané za úradné osvedčenie zmluvy o prevode obchodného podielu v spoločnosti na inú spoločnosť vyhotovené verejným notárom, ako prostriedku na zvýšenie základného imania tejto inej spoločnosti, zakázané. V priebehu konania na Súdnom dvore bola ďalej vznesená otázka, či môžu byť takéto poplatky povolené v zmysle výnimky podľa článku 12 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice vzťahujúcej sa na poplatky z prevodu a prechodu cenných papierov.

1 — Jazyk prednesu: angličtina.

2 — Smernica Rady zo 17. júla 1969 (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11), zmenená a doplnená smernicou Rady 85/303/CEE z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122, ďalej len „smernica 69/335“).

II — Relevantné ustanovenia

A — *Právna úprava Spoločenstva*

2. V prejednávanej veci sú relevantnými nasledujúce ustanovenia smernice 69/335:

„*Článok 3*

1. Na účely tejto smernice výraz ‚kapitálový podnik‘ [‚kapitálová spoločnosť‘ — *neoficiálny preklad*] znamená:

a) podniky [spoločnosti — *neoficiálny preklad*], ktoré sa riadia zákonmi Belgicka, Nemecka, Francúzska, Talianska, Luxemburska a Holandska a ktoré sú známe ako

...

— société de personnes à responsabilité limitée/personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid, Gesellschaft mit beschränkter Haftung, société à responsabilité limitée, società a responsabilità limitata, société à responsabilité limitée (spoločnosť s ručením obmedzeným);	
…	
Článok 4	*Článok 10*
1. Nasledujúce transakcie budú podliehať kapitálovej dani [dani z vkladu — *neoficiálny preklad*]:	Okrem kapitálových daní členské štáty nebudú uplatňovať z hľadiska podnikov, firiem, združení alebo právnických osôb pracujúcich pre zisk akékoľvek dane z hľadiska [Členské štáty okrem dane z vkladu neuplatňujú pri obchodných spoločnostiach, združeniach ani právnických osobách založených na účel zisku žiadne iné dane a poplatky z dôvodu — *neoficiálny preklad*]:
a) vytváranie kapitálového podniku [založenie kapitálovej spoločnosti — *neoficiálny preklad*];	a) transakcií vzťahujúcich sa na článok 4 [uvedených v článku 4 — *neoficiálny preklad*];
…	b) príspevkov, úverov alebo ustanovení služieb, vyskytujúcich sa ako časť transakcií vzťahujúcich sa na článok 4 [vkladov, pôžičiek alebo služieb poskytnutých v rámci transakcií uvedených v článku 4 — *neoficiálny preklad*];
c) zvýšenie kapitálu kapitálového podniku príspevkom aktív ľubovolného druhu [zvýšenie základného imania kapitálovej spoločnosti prostredníctvom peňažných vkladov alebo iných peniazmi oceniteľných hodnôt akéhokoľvek druhu — *neoficiálny preklad*];	c) registrácie alebo iných formalít požadovaných pred začatím podnikania, pre ktoré podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk [ktorým obchodná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založená na účel zisku — *neoficiálny preklad*] môže podliehať z dôvodu [svojej — *neoficiálny preklad*] právnej formy.
…	

Článok 12

1. Bez zreteľa na články 10 a 11 môžu členské štáty uvaliť:

a) dane na transfer [z prevodu a prechodu — *neoficiálny preklad*] cenných papierov, či už je to paušálna sadzba alebo nie;

…

e) dane platené spôsobom poplatkov alebo príspevkov [poplatky platené ako úhrada — *neoficiálny preklad*];

…“

B — *Vnútroštátne právo*

3. V zmysle § 36 ods. 2 spolkového zákona o poplatkoch za úkony (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, nazývaného aj Kostenordnung, ďalej len „KostO“) [3] sa za úradné osvedčenie zmluvy účtuje dvojnásobok základného poplatku.

4. § 15 ods. 3 zákona o spoločnostiach s ručením obmedzeným (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ďalej len „GGmbH“) [4] stanovuje, že zmluva, na základe ktorej dochádza k prevodu obchodných podielov spoločníkov, musí byť osvedčená notárom.

III — Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

5. Dňa 30. júla 2002 prijala spoločnosť Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft mbH (ďalej len „ARBmbH“) rozhodnutie previesť základné imanie v menovitej hodnote 100 000 DEM na eurá a nepeňažným vkladom ho zvýšiť na 100 000 eur. Kapitálovým vkladom bol 100 % obchodný podiel v spoločnosti ARKU Maschinenbau GmbH. V oboch týchto

3 — Zákon z 26. júla 1957 (BGBl. I, s. 960) v znení zákona z 22. februára 2002 (BGBl. I, s. 981).

4 — Zákon z 20. apríla 1892 (RGBl., s. 477) v znení zákona z 19. júla 2002 (BGBl. I, s. 2681).

spoločnostiach bol v tom čase jediným spoločníkom Albert Reiss. Zmluva o vklade bola prílohou rozhodnutia o zvýšení základného imania.

6. Dňa 4. novembra 2003 bolo zvýšenie základného imania zapísané v obchodnom registri vedenom Amtsgericht Baden-Baden. Z prevodu obchodného podielu v spoločnosti ARKU Machinenbau GmbH bol na základe § 36 ods. 2 KostO vymeraný popri iných aj tzv. poplatok „20/10“ (dvojnásobok základného poplatku) vo výške 11 424 eur plus DPH stanovený na základe hodnoty transakcie zodpovedajúcej skutočnej hodnote prevádzaného obchodného podielu, t. j. 3 763 443,90 eura.

7. Proti tomuto výmeru podala spoločnosť ARBmbH žalobu na Amtsgericht Baden-Baden. Tento súd zamietol žalobu ako nedôvodnú s poukazom na to, že článok 10 písm. c) smernice 69/335 nie je relevantný, že formality predpísané na prevod obchodného podielu v súkromnej spoločnosti s ručením obmedzeným sa zakladajú na § 15 ods. 3 GGmbH a že povinnosť zaplatiť poplatky sa vzťahuje na poplatníka bez ohľadu na to, či je ním kapitálová spoločnosť alebo fyzická osoba.

8. Proti tomuto rozhodnutiu následne podala ARBmbH odvolanie na Landgericht Baden-Baden s odôvodnením, že poplatky vyžadované na základe § 15 ods. 3 GGmbH za notárske osvedčenie zmluvy o prevode obchodného podielu v súkromnej spoločnosti s ručením obmedzeným predstavujú poplatok zakázaný článkom 10 písm. c) smernice 69/335.

9. Usúdiac, že za týchto okolností závisí vyriešenie sporu od výkladu článku 10 písm. c) smernice 69/335, a s konštatovaním, že podmienky výnimky podľa článku 12 smernice 69/335 a najmä článku 12 ods. 1 písm. e) neboli splnené, rozhodol Langericht Baden-Baden prerušiť konanie a v súlade s článkom 234 ES podať na Súdny dvor návrh na začatie prejudiciálneho konania s nasledujúcou otázkou:

„Vzťahuje sa článok 10 písm. c) smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, tiež na dane týkajúce sa vyhotovenia notárskej zápisnice osvedčujúcej prevod obchodných podielov spoločnosti s ručením obmedzeným?“

10. Písomné pripomienky podala vláda spolkovej krajiny Bádensko-Württembersko (ďalej len „spolková krajina“) a Komisia Európskych spoločenstiev.

11. V rámci konania o tejto veci Súdny dvor najprv rozhodol vydať uznesenie podľa článku 104 ods. 3 rokovacieho poriadku. Po námietkach podaných spolkovou krajinou, podľa ktorej sa odpoveď na prejudiciálnu otázku nedá po všetkých stránkach odvodiť z ustálenej judikatúry, Súdny dvor o otázke znovu konal a k prejudiciálnej otázke rozhodol vydať rozsudok.

IV — O veci samej

12. Prejudiciálna otázka predložená Landgericht je formulovaná pomerne všeobecne a nie sú v nej obsiahnuté všetky skutočnosti, ktoré sú pre odpoveď užitočnú na vyriešenie sporu na tomto súde relevantné. Na základe informácií vyplývajúcich zo spisu je nevyhnutné spresniť, že prejudiciálna otázka vychádza zo situácie, keď dané poplatky sú vymerané notármi ako štátnymi zamestnancami spolkovej krajiny a keď prevod obchodného podielu je spätý so zvýšením základného imania v obchodnej spoločnosti. Z písomných pripomienok predložených spolkovou krajinou okrem toho vyplýva, že vyriešenie sporu by mohlo závisieť aj od prípadného uplatnenia výnimky podľa článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335. Na položenú otázku je preto nevyhnutné odpovedať aj s prihliadnutím na tieto stránky veci.

13. Spolková krajina sa domáha, že na prejudiciálnu otázku musí byť daná záporná odpoveď. Poukazuje na to, že osvedčovacia povinnosť upravená v § 15 ods. 3 GGmbH nie je uložená spoločnosti, ktorej obchodný podiel je predmetom prevodu (ARKU Maschinenbau), ale jej predchádzajúcemu (Albert Reiss) a novému spoločníkovi (ARBmbH). Práve oni sú povinní zaplatiť poplatok, a nie spoločnosť, ktorej obchodný podiel bol predmetom prevodu. Podľa nej sa preto na túto transakciu článok 10 písm. c) smernice 69/335 nevzťahuje. Spolková krajina ďalej uvádza, že na danú poplatkovú povinnosť sa môže nanajvýš vzťahovať článok 10 písm. b) smernice 69/335, pretože vyrubený poplatok súvisí s poskytnutím služby ako súčasti transakcie uvedenej v článku 4 smernice 69/335, t. j. zvýšenia základného imania spoločnosti ARBmbH. Nezávisle na tom, či je alebo nie je v rozpore s článkom 10 písm. c) smernice 69/335, musí byť daný poplatok považovaný za daň z prevodu cenných papierov v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335, čím je vyňatý zo zákazu stanoveného v prvom uvedenom ustanovení.

14. Komisia zastáva opačný názor a odkazuje na ustálenú judikatúru Súdneho dvora,

podľa ktorej sú poplatky vyberané verejnými notármi za formality vyžadované pri zvyšovaní základného imania zakázané v zmysle článku 10 písm. c) smernice 69/335.[5] Hoci poznamenáva, že notárske osvedčenie prevodu obchodného podielu ako také nezávisí od právnej formy zmluvných strán, poukazuje zároveň na to, že v danom prípade je prevod nevyhnutným predpokladom zvýšenia základného imania spoločnosti ARBmbH. Vyplýva to z toho, že zmluva o prevode obchodného podielu je prílohou rozhodnutia o zvýšení základného imania. Tým, že prevod obchodného podielu je nevyhnutné považovať za neoddeliteľnú súčasť transakcie spočívajúcej vo zvýšení základného imania a že poplatková povinnosť je uložená za formalitu spojenú s touto transakciou, musí sa poplatok považovať za zakázaný podľa článku 10 písm. c) smernice 69/335. Komisia dodáva, že v zmysle článku 12 ods. 1 písm. e) smernice 69/335 nesmú takéto poplatky presahovať výšku skutočne vynaložených nákladov.

15. Aj keď sa Súdny dvor presne takou otázkou, aká bola vznesená v návrhu na začatie prejudiciálneho konania, doposiaľ výslovne nezaoberal, judikatúra týkajúca sa smernice 69/335 poskytuje dostatok podkladov, ktoré umožňujú za daného skutkového stavu odpovedať na otázku uplatniteľnosti článku 10 písm. c) smernice. Uplatniteľnosť článku 12 ods. 1 písm. a) tej istej smernice je naproti tomu pomerne novým aspektom a vyžaduje si viac pozornosti.

16. V prvom rade je vhodné pripomenúť, akú funkciu plní článok 10 písm. c) smernice 69/335 v celkovej systematike smernice. Smernica 69/335 nahrádza rôzne druhy nepriamych daní ukladaných členskými štátmi z tvorby kapitálu jednotnou daňou z vkladu. Na spoločnom trhu možno túto daň vybrať len raz na základe harmonizovanej štruktúry a harmonizovaných sadzieb. V článku 10 zakotvený zákaz iných daní podobnej povahy má za cieľ chrániť tento systém jednotnej kapitálovej dane z vkladu a zabezpečiť, aby sa toto ustanovenie, či už zámerne alebo nie, zavádzaním takýchto daní neobchádzalo.[6] Týmto cieľom bola jasne definovaná základná zásada, ktorou sa pri vymedzovaní pôsobnosti tohto ustanovenia riadil Súdny dvor.

17. Na otázku, či také notárske poplatky, aké sú predmetom konania vo veci samej, patria do kategórie „žiadne iné dane a poplatky“ v zmysle článku 10 písm. c) smernice 69/335, už dal Súdny dvor odpoveď v rozsudku

5 — Rozsudky z 2. decembra 1997, Fantask a i., C-188/95, Zb. s. I-6783, bod 22; z 29. septembra 1999, Modelo, C-56/98, Zb. s. I-6427, bod 25, a z 21. septembra 2000, Modelo, C-19/99, Zb. s. I-7213, bod 25.

6 — Pozri posledné odôvodnenie. Pozri tiež rozsudok z 29. septembra 1999, Modelo, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 27.

z 29. septembra 1999, Modelo [7], a v tomto istom smere aj v uznesení vo veci Gründerzentrum [8]. Toto uznesenie sa vlastne týkalo prípadu v spolkovej krajine Bádensko-Württembersko. V zmysle tejto judikatúry [9] napĺňajú notárske poplatky pojem poplatkov podľa smernice 69/335:

— pokiaľ sú vyberané za vyhotovenie notárskej zápisnice osvedčujúcej transakciu, na ktorú sa vzťahuje smernica 69/335,

— v systéme, v ktorom sú notári štátnymi zamestnancami,

— a časť z daných poplatkov sa odvádza štátu na financovanie jeho úloh.

Keďže už Súdny dvor konštatoval, že notársky systém v spolkovej krajine Bádensko-Württembersko takým systémom je, sú predmetné poplatky svojou povahou poplatkami v zmysle článku 10 smernice 69/335 a sú zakázané, pretože sú spojené s úkonom, resp. transakciou, na ktorú sa vzťahuje pôsobnosť tohto ustanovenia.

18. Zákaz podľa článku 10 písm. c) smernice 69/335 sa vzťahuje na poplatky za registráciu alebo iné formality vyžadované pred začatím podnikania, ktorým obchodná spoločnosť môže podliehať z dôvodu svojej právnej formy. Na vysvetlenie zmyslu tohto zákazu Súdny dvor v rozsudku Denkavit Internationaal a i. [10] uviedol, že tento zákaz je zdôvodnený tým, že hoci predmetom sporných poplatkov nie sú kapitálové vklady ako také, vyberajú sa z dôvodu formalít spojených s právnou formou spoločnosti, t. j. z dôvodu prostriedku na tvorbu kapitálu, takže ich zachovaním by sa mohli ohroziť ciele sledované smernicou. [11]

19. Súdny dvor konkrétne rozhodol, že zákaz uvedený v článku 10 písm. c) smernice 69/335 sa nevzťahuje len na poplatky platené za registráciu novej spoločnosti, ale aj na poplatky ukladané spoločnostiam za zápis zvýšenia základného imania, pretože aj tieto

7 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 5.

8 — Uznesenie z 21. marca 2002, C-264/00, Zb., s. I-3333.

9 — Pozri bod 27 už citovaného uznesenia Gründerzentrum. Pozri tiež rozsudok z 29. septembra 1999, Modelo, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 22.

10 — Rozsudok z 11. júna 1996, C-2/94, Zb. s. I-2827.

11 — Rozsudky Denkavit Internationaal a i., už citovaný, bod 23, a z 29. septembra 1999, Modelo, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 24.

sa vyberajú za nevyhnutnú formalitu spojenú s právnou formou týchto spoločností. Aj keď zápis zvýšenia základného imania nepredstavuje nevyhnutne formalitu pred začatím podnikania kapitálovej spoločnosti, nie je o nič menším predpokladom pre výkon a pokračovanie v tomto podnikaní. [12]

20. Poplatkom, ktorý je predmetom konania vo veci samej, je spoplatnená notárska zápisnica osvedčujúca prevod obchodného podielu spoločníkmi spoločnosti. Tá je v zmysle § 15 ods. 3 GGmbH formalitou nevyhnutnou na uskutočnenie takéhoto prevodu. Uloženie tejto povinnosti sa vo všeobecnosti neviaže na právnu formu prevodcu ani nadobúdateľa. Mohlo by sa teda zdať, že na poplatok ukladaný za túto formalitu sa na ako taký článok 10 písm. c) smernice 69/335 nevzťahuje. So zreteľom na okolnosti prejednávanej veci, keď medzi prevodom obchodného podielu a zvýšením základného imania spoločnosti ARBmbH je priamy právny a ekonomický vzťah, však nie je takýto záver opodstatnený. Súhlasím s postojom Komisie, že za tejto situácie sa musí prevod obchodného podielu považovať za neoddeliteľnú súčasť transakcie spočívajúcej vo zvýšení základného imania. Prevodom sa totiž podľa všetkého sledovalo financovanie zvýšenia základného imania nadobúdajúcej spoločnosti, pričom zmluva bola pripojená k rozhodnutiu o zvýšení základného imania. Za takýchto okolností sú všetky poplatky ukladané za formality, s ktorými vnútroštátne právo spája uskutočnenie jednotlivých častí transakcie spočívajúcej vo zvýšení základného imania, späté s právnou formou dotknutej spoločnosti a musia byť považované za poplatky zakázané článkom 10 písm. c) smernice 69/335.

21. Opačný záver by vlastne umožnil transakciu spočívajúcu v tvorbe kapitálu zdaniť ďalšou daňou. Tým by sa porušila zásada jednotnej dane z vkladu a ohrozila účinnosť článku 10 písm. c) smernice 69/335 na dodržiavanie tejto zásady.

22. Naopak, pokiaľ medzi prevodom obchodného podielu a tvorbou kapitálu, resp. zvyšovaním základného imania obchodnej spoločnosti neexistuje priamy ekonomický a právny vzťah, tak ako je to vo veci v súčasnosti v konaní na Súdnom dvore [13], potom sú všetky poplatky vymeriavané verejným notárom za uskutočnenie formalít spojených s prevodom obchodného podielu v takom systéme, aký je opísaný v bode 17

12 — Rozsudok Fantask a i., už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 22.

13 — Organon Portuguesa, C-193/04, kde Súdny dvor vydá rozsudok bez návrhov generálneho advokáta v zmysle článku 20 ods. 5 Štatútu Súdneho dvora.

vyššie, vyňaté z pôsobnosti článku 10 písm. c) smernice 69/335.

23. V súvislosti s uplatniteľnosťou článku 10 písm. c) smernice 69/335 treba napokon poznamenať, že to, že spoločnosť, ktorej obchodný podiel je predmetom prevodu (ARKU Maschinenbau), nie je poplatníkom notárskych poplatkov za osvedčenie prevodu, tak ako to tvrdí spolková krajina, nie je vôbec podstatné. Dôležité je, že je uložený poplatok, ktorý je formálne spojený s transakciou spadajúcou do pôsobnosti smernice a ktorý môže potenciálne ohroziť voľný pohyb kapitálu.

24. Ďalej sa treba venovať otázke, či, ako to tvrdí spolková krajina, môže byť poplatok vzťahujúci sa na prevod obchodného podielu vyňatý zo zákazu uvedeného v článku 10 písm. c) smernice 69/335 ako daň „z prevodu a prechodu [*neoficiálny preklad*] cenných papierov“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice. Podľa tohto posledného uvedeného ustanovenia môžu členské štáty „bez zreteľa na články 10 a 11“ takéto dane uvaliť, či už paušálnou sadzbou alebo nie.

25. V rozsudku Codan [14] mal Súdny dvor príležitosť podať výklad článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335 v obdobných súvislostiach ako vo veci samej. Spor v tejto veci vznikol z dôvodu zdaňovania prevodu majetkovej účasti v Dánsku v situácii, keď spoločnosť nadobúdajúca majetkovú účasť zvýšila svoje základné imanie o sumu rovnajúcu sa hodnote prevádzanej majetkovej účasti. Ústredným bodom otázky predloženej Súdnemu dvoru vnútroštátnym súdom bolo, či sa článok 12 ods. 1 písm. a) smernice vzťahuje na dane z prevodu cenných papierov bez ohľadu na to, či spoločnosť, ktorá akcie vystavila, bola kótovaná na burze a či k prevodu akcií došlo na burze alebo priamo z prevodcu na nadobúdateľa. Keďže sa účastníci konania zhodli na tom, že na túto transakciu sa pôsobnosť smernice vzťahuje, otázku o možnej uplatniteľnosti článku 10 smernice 69/335 vnútroštátny súd nepoložil. Preto dal Súdny dvor odpoveď len na konkrétnu otázku, ktorú mu predložil dánsky súd, a výslovne sa nezaoberal ani presným rozsahom pôsobnosti článku 12 ods. 1 písm. a), ani vzťahom medzi týmto ustanovením a článkami 10 a 11 smernice.

26. Vzťah medzi článkom 12 na jednej strane a článkami 10 a 11 na druhej strane je určený

14 — Rozsudok zo 17. decembra 1998, C-236/97, Zb. s. I-8679.

prvými slovami článku 12, ktoré na články 10 a 11 priamo odkazujú. Spôsob, akým sú vyjadrené, sa však zjavne líši v závislosti od tej ktorej jazykovej verzie článku 12. Kým sa totiž v niektorých jazykových verziách jednoznačne hovorí, že vo vzťahu k článkom 10 a 11 ide o odchýlku („Par dérogation“, „In Abweichung“, „in deroga“, „In afwijking“, „Em derrogação“, „poiketen“), v iných jazykových verziách sa zas používajú pojmy, ktoré naznačujú, že v článku 12 ide o vytýčenie jeho rozsahu pôsobnosti voči rozsahu pôsobnosti článkov 10 a 11 („Notwithstanding“, „No obstante“, „Uanset“, „Utan hinder“). Tento rozdiel má svoj význam. Pokiaľ sa má na článok 12 smernice hľadieť ako na odchýlku od článkov 10 a 11, potom poplatky vymenované v článku 12 možno uložiť aj napriek tomu, že sa na ne vzťahuje zákaz obsiahnutý v článkoch 10 a 11. Pokiaľ by mal článok 12 naopak vytyčovať svoj rozsah pôsobnosti voči rozsahu pôsobnosti článkov 10 a 11, potom by sa zrejme na všetky predmetné dane a poplatky mohli vzťahovať buď len články 10 a 11, alebo len článok 12.

27. Zásady, ako vykladať ustanovenia práva Spoločenstva v prípade rozporu jazykových verzií, sú pevne dané. S poukazom na potrebu jednotného výkladu Súdny dvor zakaždým rozhodol, že v prípade rozdielov medzi jazykovými verziami sa musí predmetné ustanovenie vykladať s odkazom na účel a systematiku právnych predpisov, ktorých je súčasťou.[15]

28. Pokiaľ ide o účel smernice 69/335, Súdny dvor, opäť v rozsudku Codan, s odkazom na odôvodnenia smernice, pripomenul, že smernica „sleduje… podporu voľného pohybu kapitálu považovaného za zásadný pre vytvorenie hospodárskej únie, ktorej charakteristiky sú podobné charakteristikám domáceho trhu. Napĺňanie tohto cieľa predpokladá v otázke zdaňovania tvorby základného imania zrušenie nepriamych daní, ktoré sú teraz v účinnosti v členských štátoch, a namiesto nich uplatňovanie jednej dane, ktorá sa na spoločnom trhu vyberie len raz a v rovnakej výške vo všetkých členských štátoch“.[16] Ako som už pripomenul v bode 16 týchto návrhov, konkrétnym účelom článku 10 smernice je zabezpečiť, aby nedošlo, či už zámerne alebo nie, k narušeniu jednotného charakteru dane z vkladu tým, že sa zavedú iné dane z tvorby kapitálu, resp. zvyšovania základného imania.

29. Pre spôsob výkladu článku 12 by teda mali byť rozhodujúce účel smernice 69/335 rovnako ako funkcia článku 10 v systéme smernice. Toto ustanovenie nemožno

15 — Rozsudok Codan, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 26, ako aj v ňom uvedené rozsudky. Pozri tiež rozsudok z 9. januára 2003, Givane a i., C-257/00, Zb. s. I-345, bod 37.

16 — Rozsudok Codan, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 27.

v žiadnom prípade vykladať spôsobom, ktorý by mohol ohroziť účinnosť, resp. „potrebný účinok“ smernice.

30. Tieto úvahy ma vedú k názoru, že ak by sa s odvolaním na článok 12 smernice 69/335 umožnilo vyrubenie poplatku, o ktorom bolo konštatované, že predstavuje nepriamu daň z tvorby kapitálu v zmysle článku 10 smernice, zbavilo by to tento článok účinku. Preto sa domnievam, že článok 12 nemožno považovať za odchýlku zo zákazu stanoveného v článku 10. Naopak tým, že sa v ňom uvádzajú kategórie poplatkov, ktoré svojou povahou obvykle nebránia tvorbe kapitálu, sa vymedzuje rozsah tohto ustanovenia.

31. Vo svetle vyššie podaného výkladu článku 10 písm. c) smernice 69/335 teda článok 12 ods. 1 písm. a) smernice nemôže vynímať zo zákazu poplatky za osvedčenie transakcií, ktoré sú ekonomicky a právne späté s tvorbou kapitálu alebo so zvyšovaním základného imania spoločnosti. Na prevod obchodného podielu sa môže uplatniť, len ak takýto vzťah neexistuje. Iným výkladom článku 12 ods. 1 písm. a) by sa ohrozila účinnosť systému jednotnej dane z vkladu zavedeného smernicou 69/335.

32. Napokon vzhľadom na to, že sa o tomto aspekte zmienila Komisia, by som ešte dodal, že predmetné notárske poplatky nie sú vyňaté na základe článku 12 ods. 1 písm. e) smernice 69/335, pretože tento stanovuje výnimku oproti článkom 10 a 11 smernice pre „poplatky platené ako úhrada“. Je ustálené, že „rozdiel medzi poplatkami zakázanými článkom 10 smernice 69/335 a poplatkami platenými ako úhrada, ktorých výber je povolený, znamená, že tieto posledné uvedené poplatky zahŕňajú len tie, ktorých výška je stanovená na základe ceny poskytnutej služby. Poplatok, ktorého výška je stanovená bez akejkoľvek väzby na cenu poskytnutej služby alebo ktorého výška je stanovená nie s ohľadom na cenu úkonu, za ktorý prináleží, ale s ohľadom na celkové prevádzkové a investičné náklady úradu zodpovedného za tento úkon, musí byť považovaný za poplatok, na ktorý sa vzťahuje výlučne zákaz zavedený článkom 10 smernice 69/335“. [17]

17 — Medzi inými pozri aj rozsudky z 20. apríla 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, Zb. s. I-1915, body 41 a 42; z 29. septembra 1999, Modelo, už citovaný v poznámke pod čiarou 5, bod 29; z 21. júna 2001, SONAE, C-206/99, Zb. s. I-4679, bod 32, a uznesenie Gründerzentrum, už citované v poznámke pod čiarou 8, bod 31.

V — Návrh

33. Predchádzajúce úvahy ma vedú k záveru, že na otázku predloženú Landgericht Baden-Baden treba odpovedať takto:

Článok 10 písm. c) smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, neumožňuje vyberať poplatky za notárske osvedčenie prevodu obchodného podielu v súkromnej spoločnosti s ručením obmedzeným za okolností, aké sú v spore vo veci samej, t. j. keď sú notári štátnymi zamestnancami, časť poplatkov je odvádzaná štátnemu orgánu, v ktorom sú zamestnaní, a použitá na financovanie verejných výdavkov a prevod obchodného podielu je ekonomicky a právne spojený so zvýšením základného imania obchodnej spoločnosti. Takýto poplatok nemožno považovať za daň „z prevodu a prechodu [*neoficiálny preklad*] cenných papierov“ v zmysle článku 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335.