Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 12. ledna 2012 [1]

**Věc C-443/09**

**CCIAA di Cosenza**
**proti**
**Grillo Star Srl Fallimento**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Itálie)]

„Směrnice 2008/7/ES — Nepřímé daně z kapitálových vkladů — Roční poplatek určený místním průmyslovým a obchodním komorám“

## I – Úvod

1. V projednávané věci má Soudní dvůr příležitost upřesnit v návaznosti na svůj rozsudek ve věci Denkavit [2] svou judikaturu týkající se nepřímých daní uložených kapitálovým společnostem, které jsou zakázány podle směrnice 2008/7/ES [3]. Předmětem původního řízení je roční poplatek, který musí italským průmyslovým a obchodním komorám zaplatit všechny podniky, které jsou zapsány v rejstříku podniků vedeném těmito komorami.

## II – Právní rámec

### A – *Unijní právo*

2. Směrnice 2008/7 upravuje nově znění směrnice 69/335/EHS [4]. Jelikož posledně uvedená směrnice byla v minulosti několikrát podstatně změněna, rozhodla se Rada ve snaze o jasnost pro přijetí nového znění směrnice. V podstatě však odpovídá předchozí směrnici.

3. Článek 5 směrnice 2008/7 je nadepsaný „Operace, které nejsou předmětem nepřímé daně“, a stanoví:

„1. Členské státy neukládají kapitálovým společnostem žádnou nepřímou daň jakékoli formy na:

[…]

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Rozsudek ze dne 11. června 1996, Denkavit Internationaal a další (C-2/94, Recueil, s. I-2827).

3 — Směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 46, s. 11, dále jen „směrnice 2008/7“ nebo „směrnice o dani z kapitálu“.

4 — Směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, Úř. věst. L 249, s. 25.

c) registraci nebo jakékoli jiné formality požadované od kapitálové společnosti na základě její právní formy před zahájením podnikatelské činnosti; […]“

4. Článek 6 směrnice 2008/7 stanoví:

„1. Aniž je dotčen článek 5, mohou členské státy ukládat tyto daně a poplatky:

[…]

e) poplatky uhrazovacího charakteru; […].“

B – *Vnitrostátní právo*

5. Ve znění použitelném na tento spor stanovila relevantní italská právní úprava následující:

6. Článek 2188 odst. 1 italského občanského zákoníku (*Codice civile*, dále jen „CC“) zavedl rejstřík podniků, do něhož musí být zapsány všechny průmyslové, obchodní a finanční společnosti. Povinnost registrace platí jak pro fyzické osoby - podnikatele, tak podle článku 2200 CC mimo jiné i pro společnosti s ručením omezeným. Tak je tomu i v případě, kdy nevykonávají žádnou obchodní činnost. Podle článku 8 zákona č. 580 ze dne 29. prosince 1993 [5] vedou rejstřík podniků průmyslové a obchodní komory.

7. Částka, kterou musí podniky, které jsou uvedeny v tomto rejstříku podniků, ročně zaplatit průmyslovým a obchodním komorám, stanoví ministerské nařízení. Z článku 3 příslušného nařízení z roku 2009 vyplývá, že roční poplatek pro podniky s ročním obratem nižším než 100 000 eur činí paušální částku ve výši 200 eur. Pro podnik s ročním obratem, který převyšuje tuto částku, je výše poplatku stanovena na základě procentní sazby obratu.

## III – Skutkový stav, původní řízení a řízení před Soudním dvorem

8. Na majetek společnosti Grillo Star Srl [6] byl prohlášen konkurz.

9. Předkládající soud se zabývá zjištěním pohledávek vůči společnosti Grillo Star, které spadají do konkurzní podstaty. Camera di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (obchodní, průmyslová, živnostenská a zemědělská komora Cosenza, dále jen „CCIAA“ [7]) přihlásila do seznamu pohledávek částku 200 eur, tj. roční poplatek za rok 2009 [8], který musel zaplatit podle čl. 2188 CC každý podnik zapsaný do rejstříku podniků.

10. Předkládající soud má pochybnosti ohledně slučitelnosti tohoto poplatku se směrnicí 2008/7 [9], a přerušil tedy řízení, aby položil Soudnímu dvoru následující otázky:

„Jsou kritéria pro stanovení ročního poplatku podle čl. 18 písm. b) italského zákona č. 580 ze dne 29. prosince 1993 tak, jak jsou stanovena v odstavcích 3, 4, 5 a 6 tohoto článku, v rozporu se směrnicí Rady Evropské unie 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, jelikož brání tomu, aby se na tento roční poplatek použila výjimka podle čl. 6 písm. e) této směrnice? Zejména:

a) Má roční poplatek, při jehož stanovení se zohlední požadavky nezbytné pro výkon služeb, které musí systém obchodních komor poskytovat na celém území státu, ‚uhrazovací charakter‘?

5 — Zákon o nové organizaci průmyslových a obchodním komor, GURI č. 6 ze dne 11. ledna 1994.

6 — Dále jen „Grillo Star v konkurzu“.

7 — Dále jen „CCIAA Cosenza“.

8 — Navýšené o úroky ve výši 113,39 eur.

9 — Použitelnost směrnice na tuto společnost s ručením omezeným vyplývá přímo z uvedení società a responsabilità limitata v bodě 12 přílohy I směrnice 2008/7.

b) Vylučuje skutečnost, že je stanoven ‚vyrovnávací fond', jehož úlohou je sjednotit na celém území státu výkon všech ‚správních funkcí' svěřených systému obchodních komor zákonem, uhrazovací charakter ročního poplatku?

c) Je oprávnění přiznané jednotlivým obchodním komorám zvýšit roční poplatek až o 20 % za účelem spolufinancování činností, jejichž cílem je zvýšení výroby a zlepšení hospodářských podmínek na jejich území, slučitelná s uhrazovacím charakterem uvedeného poplatku?

d) Brání určení, zda má roční poplatek uhrazovací charakter, skutečnost, že není přesně stanoven způsob stanovení potřeb obchodních komor, které souvisejí s vedením a aktualizací zápisů a poznámek v rejstříku podniků?

e) Je s uhrazovacím charakterem poplatku slučitelné, že je tento poplatek stanoven paušálně a neexistují žádná ustanovení o přezkoumání jeho přiměřenosti v ‚pravidelných intervalech' s ohledem na průměrné náklady na služby?"

11. Usnesením ze dne 13. září 2010 doplnil předkládající soud svou žádost o rozhodnutí o předběžné otázce o tyto dvě otázky:

„1) Je povinnost kapitálové společnosti, která nevykonává žádnou hospodářskou činnost – ani takovou činnost nikdy nevykonávala – a je tedy ‚nečinná' – zaplatit příspěvek komoře v rozporu se směrnicí Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008?

2) Je konstitutivní povaha registrace podniků v rejstříku podniků, která je nezbytně spojena v italském vnitrostátním právním řádu s nabytím právní subjektivity kapitálových společností, a tedy zaplacení s tím spojeného „ročního poplatku" v rozporu s uvedenou směrnicí?"

12. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření Grillo Star v konkurzu, CCIAA Cosenza, Rakousko, Německo a Itálie, jakož i Evropská komise. Jednání konaného dne 20. října 2011 se účastnily Grillo Star v konkurzu, CCIAA Cosenza, Německo, Itálie a Komise.

## IV – Právní posouzení

### A – *Přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce*

13. Ve své písemné odpovědi na otázky Soudního dvora zaslané zúčastněným CCIAA Cosenza uvedla poprvé, že žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná, jelikož předkládající soud nemá oprávnění předkládat předběžné otázky. Skutečnost, že tato námitka byla vznesena tak pozdě, je irelevantní, jelikož oprávnění předkládat předběžné otázky je třeba přezkoumat z úřední povinnosti.

14. Původní řízení se týká zjištění pohledávek vůči společnosti Grillo Star, které jsou součástí konkurzní podstaty. CCIAA Cosenza se domnívá, že předkládající soud vykonává ve fázi konkurzního řízení pouze funkci kontroly a dohledu. Nejedná se o spor, jelikož nebude rozhodnuto v kontradiktorním řízení.

15. Podle článku 267 SFEU jsou všechny soudy členských států oprávněny podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Pojem soudu je třeba definovat autonomně v souladu s unijním právem. Soudní dvůr stanovil mnoho kritérií, podle nichž je třeba posoudit vlastnost soudu celkově. Podle těchto kritérií se musí jednat o nezávislý orgán, který byl zřízen na základě zákona a má stálou a závaznou

povahu a vydává rozhodnutí soudní povahy v kontradiktorním řízení [10].

16. Soudní dvůr na základě těchto kritérií zamítl žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, kterou podaly soudy jednající jako správní orgány v rámci nesporných soudních řízení. V tomto ohledu se jednalo např. o rozhodnutí o návrhu na schválení stanov společnosti za účelem jejího zápisu do obchodního rejstříku [11] nebo o soudní jmenování dodatečného likvidátora pro zbývající majetek společnosti vymazané z rejstříku [12]. Soudem, který je oprávněn podat žádost o rozhodnutí o předběžné otázce, je teprve ten soud, kterému byl předložen v takové věci opravný prostředek [13].

17. V kontextu projednávané věci je nesporné, že předkládající orgán splňuje formální požadavky na soud ve smyslu článku 267 SFEU. Je však sporné, zda se jedná v původním řízení o kontradiktorní řízení a zda je výsledkem řízení v každém případě rozhodnutí soudní povahy.

1. Kontradiktorní řízení

18. Soudní dvůr konstatoval, že požadavek kontradiktorního řízení nepředstavuje absolutní kritérium [14]. V řízení o přezkumu zadání veřejných zakázek považoval za dostačující, že osoby zúčastněné na řízení byly před orgánem rozhodujícím o zadání zakázky vyslechnuty. Ve prospěch toho, že toto kritérium sporného řízení nelze chápat příliš formálně, hovoří různé druhy řízení a procesní autonomie v členských státech. V opačném případě by podle konkrétní formy vnitrostátního řízení při sporech totožných z hmotněprávního hlediska hrozilo, že budou přijaty svévolné závěry o oprávnění předkládat předběžné otázky.

19. I kdyby v tomto původním řízení, což by mohlo vyplývat z úvodní části předkládacího rozhodnutí, proti sobě nestáli účastníci řízení formálně označení jako žalobce a žalovaný, mají však zúčastnění, konkurzní správce a věřitelé, zjevně možnost se vyjádřit před předkládajícím soudem jak písemně, tak i na jednání. Jako účastníci původního řízení se v tomto ohledu mohly řízení o rozhodnutí o předběžné otázce zúčastnit jak CCIAA Cosenza, tak Grillo Star v konkurzu. Kritérium kontradiktorního řízení je tedy třeba považovat za splněné.

2. Rozhodnutí soudní povahy

20. Obtížnější je odpovědět na otázku, zda předkládající soud jedná pouze jako správní orgán nebo vydává ve sporu rozhodnutí soudní povahy.

21. Z judikatury Soudního dvora nelze vyvodit explicitní definici kritéria „rozhodnutí soudní povahy“. Soudní dvůr však mimo jiné zohlednil skutečnost, zda je přijato rozhodnutí, které má sílu věci rozsouzené [15].

22. CCIAA Cosenza a Grillo Star v konkurzu předložily na jednání k otázce, zda má dotčené rozhodnutí předkládajícího soudu sílu věci rozsouzené, protichůdná vyjádření. CCIAA Cosenza odmítla, že by rozhodnutí předkládajícího soudu mělo sílu věci rozsouzené, naproti tomu Grillo Star tvrdila, že toto rozhodnutí má takovou sílu, avšak v každém případě je označila za „vykonatelné“.

10 — Viz naposledy rozsudky ze dne 22. prosince 2010, Koller (C-118/09, Sb. rozh. s. I-12627, bod 22), a ze dne 14. června 2011, Miles a další (C-196/09, Sb. rozh. s. I-5105, bod 37). Mezitím Soudní dvůr upustil od požadavku sporného nebo kontradiktorního řízení, viz rozsudky ze dne 17. května 1994, Corsica Ferries (C- 18/93, Recueil s. I-1783, bod 12), ze dne 19. října 1995, Job Centre (C-111/94, Recueil, s. I-3361, bod 9), a ze dne 15. ledna 2002, Lutz a další (C-182/00, Recuiel, s. I-547, bod 13).

11 — Rozsudek Job Centre (citovaný v poznámce pod čarou č. 10, bod 9).

12 — Usnesení ze dne 12. ledna 2010, Amiraike Berlin (C-497/08, Sb. rozh. s. I-101, bod 19).

13 — Usnesení Amiraike Berlin (citované v poznámce pod čarou č. 10, bod 20).

14 — Rozsudek ze dne 17. září 1997, Dorsch Consult (C-54/96, Recueil, s. I-4961, bod 31).

15 — Srov. rozsudky ze dne 30. června 2005, Längst (C-165/03, Sb. rozh. s. I-5637, bod 26), a Dorsch Consult (citovaný v poznámce pod čarou č. 14, bod 37).

23. Bez ohledu na technickou otázku rozhodnutí majícího sílu věci rozsouzené se jedná podle mého názoru o rozhodnutí soudní povahy. Podle údajů CCIAA, které nebyly zpochybněny, totiž přísluší soudu v původním řízení, aby po vyslechnutí účastníků řízení na jednání zjistil odůvodněným rozhodnutím závazky, které mohou být zapsány do seznamu pohledávek. Rozhodnutí má na základě stanovení podílu na konkurzní podstatě vliv na všechny ostatní věřitele. Jelikož jsou tedy s rozhodnutím předkládajícího soudu o hmotněprávním zápisu údajné pohledávky – zaplacení poplatku – do seznamu pohledávek, který je předmětem sporu mezi zúčastněnými, spojeny závazné právní účinky, má toto rozhodnutí soudní povahu.

24. Komise kromě toho poukázala na to, že otázka, zda má stanovení seznamu pohledávek soudní povahu, je v italské literatuře velmi sporná. Někteří autoři považují toto stanovení seznamu pohledávek spíše za správní činnost, podle jiných významných autorů se jedná při zjištění pohledávek o skutečnou činnost soudní povahy. Rovněž vzhledem k takové nejasné kvalifikaci řízení podle vnitrostátního práva by měl Soudní dvůr v případě pochybností vycházet z existence práva soudu předkládat předběžné otázky.

25. Závěrem bych ráda uvedla ještě pragmatický argument s ohledem na jiný právní akt, na jehož výklad by mělo odmítnutí práva předkládat předběžné otázky v projednávaném případě účinky. Nařízení o úpadkovém řízení[16] totiž obsahuje ustanovení o přihlášení pohledávek v úpadkovém řízení. Aby mohl Soudní dvůr provést výklad těchto ustanovení nařízení i v rámci první fáze řízení, nemohou být požadavky na právo předkládat předběžné otázky v souvislosti se soudním zjištěním pohledávek v seznamu pohledávek stanoveny příliš přísně. Konečně i úvahy o hospodárnosti řízení hovoří pro to, aby mohla být předběžná otázka předložena v řízení co nejdříve a tím bylo vyloučeno, že se následně musí uskutečnit řízení o opravném prostředku, aby bylo možné předložit žádost o rozhodnutí o předběžné otázce[17].

26. Soudní dvůr je tedy oprávněn předložené otázky zodpovědět.

## B – *Odpověď na předběžné otázky*

27. Otázky, které byly nejprve předloženy Soudnímu dvoru, se týkaly otázky, zda roční poplatek určený průmyslovým a obchodním komorám představuje „poplatek uhrazovacího charakteru“ ve smyslu čl. 6 odst. 1 písm. e) směrnice 2008/7.

28. Nejprve je však třeba objasnit, zda se vůbec jedná o nepřímou daň ve smyslu článku 5 směrnice 2008/7, kterou tato směrnice zakazuje. Pouze tehdy, představuje-li italský poplatek takovou nepřímou daň, vzniká totiž následující otázka, zda je jako poplatek uhrazovacího charakteru výjimečně přípustný. Článek 6 totiž představuje výjimku, která se použije pouze tehdy, spadá-li sporný poplatek jako nepřímá daň do jednoho ze zákazů uvedených v článku 5[18]. Kvalifikace jako nepřímá daň ve smyslu článku 5 směrnice 2008/7 se rovněž týkají obě doplňující otázky předkládajícího soudu.

### 1. Nepřímá daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/7

29. V úvahu zde přichází zákaz uvedený v čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice. Podle tohoto ustanovení nemohou členské státy uložit nepřímé daně na registraci nebo jakékoli jiné formality požadované od kapitálové společnosti na základě její právní formy před zahájením podnikatelské činnosti. Dále je tedy třeba přezkoumat dvě kritéria uvedená v čl. 5 odst. 1 písm. c), totiž, zda je roční poplatek nepřímou daní uloženou na registraci nebo jakoukoli jinou formalitu (v písm. a) a zda souvisí s právní formou společnosti (v písm. b).

16 — Nařízení Rady (ES) č. 1346/2000 ze dne 29. května 2000 o úpadkovém řízení, Úř. věst. L 160, s. 1.

17 — Srov. stanovisko generálního advokáta Jacobse ze dne 28. října 2004, Syfait a další (C-53/03, Sb. rozh. s. I-4609, bod 45), jakož i v jiné souvislosti mé stanovisko ze dne 18. července 2007, Tedesco (C-175/06, Sb. rozh. s. I-7929, bod 22), a ze dne 2. září 2010, Weryński (C-283/09, Sb. rozh. s. I-601, bod 16).

18 — Srov. k tomu rozsudek ze dne 2. prosince 1997, Fantask a další (C-188/95, Recueil, s. I-6783, bod 20) k obsahově totožnému ustanovení předchozí směrnice 69/335/EHS (citované v poznámce pod čarou č. 4).

a) Daň uložená na registraci nebo jakoukoli jinou formalitu

30. Článek 5 odst. 1 písm. c) zakazuje nepřímé daně uložené na registraci nebo jakékoli jiné formality, které předcházejí zahájení činnosti společností. Musí se tedy jednat o registraci nebo jinou formalitu, která kromě toho musí předcházet výkonu činnosti. Druhou podmínku nelze chápat pouze z časového hlediska, takže nezáleží na tom, zda se registrace uskuteční z časového hlediska před výkonem činností společností. Tuto podmínku je spíše třeba chápat tak, že registrace nebo jiná formalita je podmínkou vyžadovanou pro to, aby společnost zahájila činnost nebo měla právní subjektivitu.

31. Otázka předkládajícího soudu se týká poplatku odváděného jednou ročně průmyslové a obchodní komoře, který musí zaplatit každý podnik zapsaný do rejstříku podniků.

32. Spolková vláda správně poukázala na skutečnost, že přinejmenším z prvního předkládacího rozhodnutí nevyplývá, zda je sporný poplatek vůbec vybírán *kvůli registraci* společnosti. V předkládacím rozhodnutí je výslovně uvedeno pouze to, že poplatek musí zaplatit podniky, které jsou zapsány v rejstříku podniků. Z této formulace jasně nevyplývá, zda zápis do rejstříku podniků je postup nezávislý na poplatku a v souvislosti s určením subjektů, které musí platit poplatek, se pouze odkazuje na podniky uvedené v rejstříku podniků. Bylo by rovněž možné, že rejstřík podniků slouží současně jako obchodní rejstřík, do něhož se musí zapsat kapitálové společnosti, takže poplatek je tak podmínkou pro zápis společnosti do obchodního rejstříku.

33. Zdá se, že z doplňujícího předkládacího rozhodnutí vyplývá, že první poplatek určený průmyslovým a obchodním komorám v každém případě souvisí s registrací do rejstříku podniků a tato registrace je podmínkou pro nabytí právní subjektivity společnosti.

34. Italský poplatek je tedy podobný nizozemským právním předpisům, které byly předmětem věci Denkavit Internationaal [19]. V tomto případě se jednalo o poplatek, který musel být zaplacen ročně na základě registrace podniku do průmyslové a obchodní komory, přičemž tato registrace platila současně jako zápis kapitálové společnosti, která byla majitelkou podniku. Rejstřík podniků sloužil současně jako obchodní rejstřík, jak je tomu pravděpodobně i podle italských ustanovení.

35. Soudní dvůr vycházel bez podrobnějších tvrzení v tomto rozsudku ze skutečnosti, že nizozemský roční poplatek byl daní za registraci předcházející výkonu činnosti. Nezkoumal výslovně, zda poplatek souvisel se *zachováním zápisu* společnosti v rejstříku, a byl tedy podmínkou její právní subjektivity [20]. Rovněž nerozlišoval zejména mezi poplatkem za první registraci a dalšími ročními poplatky. V tomto smyslu by bylo třeba i v projednávaném případě bezpochyby považovat první kritérium uvedené v čl. 5 odst. 1 písm. c) za splněné.

36. Musí se však rozlišovat mezi poplatkem v souvislosti s první registrací a poplatkem, který se musí následně platit ročně. V projednávaném případě se totiž jedná pouze o roční poplatek. Za účelem kvalifikace ročního poplatku jako daně za registraci spojenou s výkonem činnosti nebo formalitou by tedy muselo být prokázáno, že tento poplatek souvisí se *zachováním registrace* společnosti a je podmínkou pro další právní subjektivitu společnosti. To není v projednávaném případě jasné.

37. Komise a italská vláda ve svém vyjádření k první žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce zdůraznily, že roční poplatek určený obchodním komorám není podmínkou pro zachování registrace společnosti v rejstříku podniků. Nezaplacení poplatku nevede ani k vyškrtnutí společnosti z rejstříku ani ke ztrátě její právní subjektivity. Poplatek tak není podmínkou pro pokračování činnosti společnosti.

19 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou č. 2).

20 — Srov. k tomu rozsudek ze dne 20. dubna 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, Recueil, s. I-1915, bod 31). V tomto rozsudku se však podle mého názoru vychází implicitně ze skutečnosti, že sporný poplatek slouží zachování registrace společnosti.

38. Doplnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce by však mohlo být chápáno tak, že zaplacení ročního poplatku je podmínkou pro další právní existenci kapitálové společnosti. Pokud tomu tak je, byl by roční poplatek podmínkou pro právní subjektivitu společnosti a vztahoval by se na něj článek 5 směrnice za předpokladu, že souvisí s právní formou společnosti. Společnost Grillo Star k tomu na jednání poznamenala, že v případě nezaplacení ročního poplatku by příslušné obchodní komory nevydaly určitá potvrzení, která podnik potřebuje k tomu, aby se mohl účastnit obchodního života. Rovněž tato potvrzení by mohla být formalitou, která je podmínkou pro výkon činnosti společností.

39. Vzhledem k chybějícím konkrétnějším informacím k této skutečnosti nelze toto v projednávaném případě s konečnou platností posoudit. Přísluší tedy předkládajícímu soudu, aby objasnil uvedený rozpor.

40. Pokud roční poplatek není podmínkou pro činnost společnosti, nebyl by již z tohoto důvodu nepřímou daní ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice. Pokud by naproti tomu byl podmínkou pro činnost společností, byl by zakázaný pouze tehdy, pokud by byl uložen rovněž *na základě právní formy* kapitálové společnosti. Toto následně přezkoumám.

b) Podrobení poplatku na základě právní formy

41. Pro chápání tohoto kritéria je nejprve nezbytné posoudit smysl a účel směrnice. Cílem této směrnice je podpora volného pohybu kapitálu [21]. Zákaz uvedený v článku 5 směrnice Soudní dvůr odůvodnil tím, že poplatky uvedené v tomto ustanovení sice nejsou uloženy na kapitálové vklady jako takové, avšak spíše kvůli formalitám v souvislosti s právní formou společnosti, tedy nástroje ke shromáždění kapitálu, takže zachování těchto poplatků by ohrozilo i cíle, které sleduje směrnice [22].

i) Rozsudek Denkavit Internationaal

42. Na základě tohoto cíle směrnice Soudní dvůr přezkoumal ve věci Denkavit [23] nizozemský příspěvek odváděný obchodnímu rejstříku, který musel být placen každý rok na základě registrace podniku v průmyslové a obchodní komoře, přičemž tato registrace současně platila jako zápis kapitálové společnosti, která byla majitelkou podniku. Současná registrace kapitálové společnosti v tomto ohledu nevedla ke zvýšení příspěvku obchodní komoře.

43. Soudní dvůr rozhodl, že nizozemský poplatek není daní zakázanou podle směrnice. Rozhodující spíše bylo, že povinnost zaplatit poplatek podle nizozemského práva nevznikla na základě registrace společnosti, která byla majitelkou podniku, nýbrž na základě registrace podniku samotného [24]. Poplatek tedy není vybírán na základě právní formy společnosti jako kapitálové společnosti. Jedná se spíše o zatížení, které se z pohledu majetku týká všech hospodářských entit, které se účastní hospodářského života.

44. Při odůvodnění nezávislosti nizozemského poplatku na právní formě společnosti zohlednil Soudní dvůr skutečnost, že při jeho výběru nezáleží na tom, zda je majitel podniku fyzickou nebo právnickou osobou, osobní společností nebo kapitálovou společností. Povinnost osobních společností a fyzických osob zaplatit poplatek byla důkazem toho, že zdanění nastane právě nikoli na základě právní formy kapitálové společnosti.

21 — Viz druhý bod odůvodnění směrnice 2008/7.

22 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou č. 2, bod 23).

23 — Citován v poznámce pod čarou č. 2.

24 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou č. 2, bod 24).

ii) Použití těchto kritérií na projednávaný případ

45. Na základě těchto kritérií je třeba v projednávaném případě vycházet z toho, že sporný poplatek není vybírán na základě právní formy kapitálové společnosti.

46. V rozsahu, v němž poněkud kusé údaje v předkládacím rozhodnutí umožňují s konečnou platností přijmout závěr, odpovídá italský poplatek v podstatě povaze nizozemského poplatku. Vztahuje se na podniky, nikoli společnosti. Pokud je registrací nebo zachováním registrace v rejstříku podniků v případě společností rovněž splněna funkce obchodního rejstříku, avšak není s tím spojeno zvýšení poplatku, odpovídá to nizozemské právní úpravě.

47. Všichni zúčastnění kromě společnosti Grillo Star poukazují na to, že rovněž podle italského práva musí poplatek určený obchodní komoře zaplatit nejenom kapitálové společnosti, nýbrž i osobní společnosti. Relevantním hlediskem pro poplatek tedy není právní forma společnosti, nýbrž podnik.

48. Na rozdíl od věci Denkavit, v níž Soudní dvůr mohl argumentovat tím, že podle nizozemského práva musí zaplatit poplatek i osobní společnosti a kapitálové společnosti tedy jsou zatíženy nikoli na základě své právní formy, nemohl by být tento argument podle nového znění směrnice relevantní.

49. Článek 2 odst. 2 směrnice 2008/7 totiž za kapitálovou společnost považuje každou další společnost, sdružení nebo právnickou osobu založenou za účelem zisku. Předchozí směrnice 69/335[25] obsahovala v čl. 3 odst. 2 sice totožné pravidlo, avšak stanovila ještě možnost, že členský stát nemusí vzít toto postavení na roveň jiných společností s kapitálovými společnostmi v úvahu. Osobní společnosti by tak nemohly být z tohoto důvodu již zohledněny jako referenční skupina.

50. Toto však není v projednávaném případě relevantní, jelikož podle článku 2195 CC se do rejstříku podniků musí zapsat nejenom společnosti činné za účelem zisku, nýbrž i fyzické osoby-podnikatelé, a podléhají tak ročnímu poplatku určenému průmyslovým a obchodním komorám. Podrobení fyzických osob-podnikatelů ročnímu poplatku tedy může sloužit jako důkaz, že roční poplatek určený průmyslovým a obchodním komorám nesouvisí s formou společnosti, nýbrž je spojen s podnikem, jehož majitelkou je společnost.

51. Sporný poplatek tedy v zásadě nepředstavuje zakázanou nepřímou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice.

iii) Doplňující předběžná otázka – povinnost zaplatit poplatek neaktivních společností

52. V doplňujícím předkládacím usnesení uvádí předkládající soud další aspekt italské právní úpravy. Položil si tím otázku, zda je s čl. 5 odst. 1 písm. c) směrnice slučitelné požadovat roční poplatek od společnosti, která nikdy nevykonávala hospodářskou činnost. Uvedl, že Grillo Star nebyla nikdy hospodářsky činná.

53. Na pozadí této otázky je názor předkládajícího soudu, že pokud je zdaněna nečinná společnost, nelze hovořit o tom, že ve smyslu rozsudku Denkavit je relevantním hlediskem pro sporný poplatek registrace podniku, a nikoli registrace společnosti. V případě nečinné společnosti, která tedy nevlastní žádný podnik, může být relevantním hlediskem pro poplatek pouze společnost, a nikoli podnik. Toto však není slučitelné se směrnicí. Podstatou doplňující otázky tedy je, zda směrnice 2008/7 vyžaduje, aby nečinné společnosti byly vyňaty z povinnosti odvádění ročního poplatku.

25 — Citovaná v poznámce pod čarou 4.

54. Zdá se, že předkládající soud zakládá svou argumentaci na úvahách Soudního dvora v rozsudku Denkavit. Při přezkumu nizozemských ustanovení Soudní dvůr v tomto ohledu uvedl, že povinnost zaplatit poplatek podle nizozemského práva „se nevztahuje na ‚prázdné' společnosti, tedy společnosti, které nemají aktiva a nevykonávají tedy žádnou činnost"[26]. K tomuto závěru Soudního dvora je třeba nejprve konstatovat, že se v tomto případě nejednalo o rozhodující argument. Není tedy vhodné jej bez rozmyslu přenést na jiné případy.

55. Doplňující otázka předkládajícího soudu týkající se povinnosti nečinné společnosti zaplatit poplatek by tedy mohla být chápána tak, že se vztahuje na zacházení s prázdnými společnostmi, tj. společnostmi, které nejsou činné, avšak na rozdíl od prázdných společností zmíněných v rozsudku Denkavit mají aktiva. Takové prázdné společnosti jsou zakládány s úmyslem, že nejprve nezahájí žádnou hospodářskou činnost, avšak takovou činnost zahájí teprve později např. po prodeji. Zda se na prázdné společnosti může vztahovat povinnost zaplatit poplatek, je bezpochyby zajímavá otázka. Bylo by mimo jiné třeba objasnit, jaký význam je třeba v tomto ohledu přiznat uvedenému závěru Soudního dvora a případně, zda z dalšího závěru Soudního dvora v rozsudku Denkavit, že „cílem každého založení společnosti je v zásadě provoz podniku"[27] by vyplývalo, že postačí, že cílem prázdné společnosti je někdy v budoucnosti, např. po koupi, se stát hospodářsky činnou.

56. Nesouhlasím sice s názorem Komise, která se v projednávané věci domnívá, že nečinné společnosti jsou často využívány k daňovým únikům a praní špinavých peněz, a nezasluhují si tedy zvýhodněné zacházení. Prázdné společnosti totiž stejně tak mohou mít legitimní cíle a právě v tomto ohledu ulehčovat výkon základních svobod. Pro zahraničního investora nebo podnik tak může být jednodušší založit podnik v jiném členském státě tím, že koupí prázdnou společnost založenou za tímto účelem a tím se vyvaruje časové ztráty a možných obtíží, které souvisejí se založením společnosti a registrací.

57. Tato otázka zacházení s nečinnou společností však je – jak dále vysvětlím – v projednávaném případě hypotetická, a nemůže být tedy zodpovězena, jelikož Grillo Star není v tomto smyslu nečinnou společností.

58. Ve svém doplňujícím usnesení předkládající soud uvedl velmi nepřesně, že Grillo Star nebyla nikdy hospodářsky činná. Komise v tomto ohledu správně vyslovila pochybnost, zda je vůbec možné, že Grillo Star skutečně nebyla nikdy hospodářsky činná. Vycházíme-li z toho, že společnost měla na začátku nezbytný základní kapitál, lze si obtížně představit, jak se společnost, která nebyla kdykoli hospodářsky činná, mohla dostat do konkurzu. S touto pochybností souhlasím.

59. Na otázku uvedla Grillo Star na jednání, že společnost byla v určité formě činná, svou činnost však omezila na přípravnou činnost pro zahájení plánované obchodní činnosti. Italská vláda k tomuto uvedla, že Grillo Star již získala nemovitosti a výrobky s výhledem na zahájení hotelové činnosti.

60. V projednávaném případě tedy není třeba odpovědět na otázku, zda směrnice vyžaduje, aby nečinná společnost byla vyňata z povinnosti odvádět roční poplatek, nýbrž spíše, zda směrnice vyžaduje, aby z této povinnosti byly vyňaty podniky, které vykonávají pouze přípravné činnosti, avšak ještě nezahájily vlastní plánovanou obchodní činnost. Je tedy třeba objasnit, zda rovněž v případě společností, které vykonávají v tomto smyslu pouze přípravnou činnost, lze hovořit o tom, že relevantním hlediskem pro roční poplatek je podnik, a nikoli společnost.

61. Soudní dvůr ve věci Denkavit v souvislosti s přezkumem nizozemských právních ustanovení, jak již bylo uvedeno, zdůraznil, že „cílem každého založení společnosti je v zásadě provoz podniku". Podle názoru Soudního dvora tedy není rozhodující, zda je relevantním hlediskem pro poplatek *skutečná* hospodářská činnost společnosti. Soudní dvůr vychází spíše z toho, že relevantním hlediskem pro poplatek je podnik, a nikoli společnost i tehdy, je-li *cílem* společnosti v okamžiku jejího založení provoz podniku.

26 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 29).

27 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou 2, bod 29).

62. Podle tvrzení Komise nezáleží rovněž podle italské definice pojmu podnik na skutečné hospodářské činnosti, nýbrž na možnosti být hospodářsky činná. V tomto případě však musí být tím spíše dostačující, pokud společnost již uskuteční přípravné úkony s výhledem na svou obchodní činnost, a tím tedy zahájí realizaci zamýšlené činnosti podniku.

63. Soudní dvůr dále poukázal na to, že pojem podnik je s ohledem na článek 5 směrnice 2008/7 definován podle vnitrostátního práva [28]. Proto zamítl i námitku, že činnost holdingové společnosti, která se omezuje na správu své dceřiné společnosti, nepředstavuje činnost podniku ve vlastním smyslu.

64. I v takovém případě může italský zákonodárce svobodně považovat přípravné činnosti za činnost podniku s ohledem na relevantní hledisko pro poplatek. V tomto ohledu mohou i praktické úvahy podnítit zákonodárce k tomu, aby takovou společnost považoval za podnik, jelikož by mohlo být obtížné rozlišovat mezi přípravnými činnostmi a činností vykonávanou za obchodním účelem a takové závěry by mohly vést k významné administrativní zátěži.

65. Něco jiného nemůže z těchto důvodů platit rovněž s ohledem na argument předložený společností Grillo Star na jednání; v každém případě s ohledem na konkurz a s ním spojené zastavení hospodářské činnosti nemůže být společnost již považována za podnik. Členské státy mohou rovněž ohledně společnosti, jejíž obchodní činnost není hospodářsky úspěšná a která z toho důvodu omezí nebo ukončí svou obchodní činnost, vycházet z činnosti podniku.

66. I když společnost vykonává pouze přípravnou činnost s ohledem na zahájení vlastní plánované obchodní činnosti, je tedy možné, že relevantním hlediskem pro poplatek je registrace podniku, a nikoli registrace společnosti.

67. Jelikož se tedy v projednávaném případě nejedná o zakázanou daň ve smyslu čl. 5 odst. 1 písm. b), není třeba zkoumat, zda má poplatek uhrazovací charakter podle článku 6 směrnice.

## V – Závěry

68. Na základě předchozích úvah navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžné otázky Tribunale di Cosenza odpověděl takto:

„Článek 5 odst. 1 písm. c) směrnice 2008/7/ES nebrání ročnímu poplatku průmyslové a obchodní komoře, který musí zaplatit každý podnik zapsaný v rejstříku podniků a který souvisí s registrací kapitálové společnosti podmiňující pokračování výkonu činnosti, tehdy, je-li relevantním hlediskem pro poplatek registrace podniku, a nikoli registrace kapitálové společnosti, která je majitelkou podniku. Členské státy mohou pro tyto účely považovat za podniky rovněž společnosti, které vykonávají pouze přípravné úkony s výhledem na vlastní obchodní činnost.“

28 — Rozsudek Denkavit Internationaal (citovaný v poznámce pod čarou č. 2, bod 32) k předchozí směrnici 69/335 (citované v poznámce pod čarou 4).