Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 12. januára 2012 [1]

Vec C-443/09

CCIAA di Cosenza
proti
Grillo Star Srl

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Tribunale di Cosenza, Sezione fallimentare (Taliansko)]

„Smernica 2008/7/ES — Nepriame dane z tvorby a zo zvyšovania základného imania — Ročný poplatok miestnym priemyselným a obchodným komorám“

I – Úvod

1. V tejto veci má Súdny dvor príležitosť v nadväznosti na rozsudok vo veci Denkavit [2] spresniť svoju judikatúru týkajúcu sa zákazu uplatňovania nepriamych daní na kapitálové spoločnosti podľa smernice 2008/7/ES [3]. Predmetom vnútroštátneho konania je ročný poplatok, ktorý sú talianskym priemyselným a obchodným komorám povinné zaplatiť všetky podniky zapísané v registri podnikov vedenom týmito komorami.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

2. Smernica 2008/7 upravuje nové znenie smernice 69/335/EHS [4]. Keďže táto smernica bola v minulosti viackrát podstatne zmenená, v snahe o zrozumiteľnosť sa Rada rozhodla prijať nové znenie smernice. V podstatnej miere však smernica 2008/7 zodpovedá predchádzajúcej smernici.

3. Článok 5 smernice 2008/7 má názov „Transakcie, na ktoré sa nevzťahuje nepriama daň“ a znie:

„1. Členské štáty neuplatňujú na kapitálové spoločnosti žiadnu formu nepriamej dane, pokiaľ ide o:

…

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

2 — Rozsudok z 11. júna 1996, Denkavit Internationaal a i., C-2/94, Zb. I-2827.

3 — Smernica Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, s. 11, ďalej len „smernica 2008/7 alebo smernica o kapitálových daniach“).

4 — Smernica Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania (Ú. v. ES L 249, s. 25; Mim. vyd. 09/001, s. 11).

c) registráciu alebo akúkoľvek inú formalitu požadovanú od kapitálovej spoločnosti na základe jej právnej formy pred začatím podnikateľskej činnosti; …“

4. Článok 6 smernice 2008/7 stanovuje:

„1. Bez ohľadu na článok 5 môže členský štát uplatňovať tieto dane:

…

e) dane vo forme poplatkov; …“

B – *Vnútroštátne právo*

5. Relevantné talianske právne predpisy v znení, ktoré sa uplatní v tejto veci, stanovujú:

6. Článok 2188 ods. 1 talianskeho občianskeho poriadku (Codice Civile, ďalej len „CC“) zriadil register podnikov, do ktorého boli povinné sa zapísať všetky priemyselné, obchodné a finančné podniky. Povinnosť zápisu platí tak pre podnikateľské subjekty fyzické osoby, ako aj pre spoločnosti s ručením obmedzeným, najmä podľa článku 2200 CC. Uvedená povinnosť existuje aj v tom prípade, ak nevykonávajú nijakú obchodnú činnosť. Podľa článku 8 zákona č. 580 z 29. decembra 1993 [5] register podnikov vedú priemyselné a obchodné komory.

7. Sumu, ktorú sú podniky zapísané v registri podnikov povinné ročne zaplatiť priemyselným a obchodným komorám, stanovuje ministerská vyhláška. Z článku 3 príslušnej vyhlášky na rok 2009 vyplýva, že ročný poplatok pre podniky, ktorých ročný obrat nepresiahne 100 000 eur, predstavuje paušálnu sumu 200 eur. Podnikom s vyšším ročným obratom sa výška poplatku stanoví na základe percentuálnej sadzby z obratu.

III – Skutkové okolnosti, konanie vo veci samej a konanie pred Súdnym dvorom

8. Na majetok talianskej spoločnosti Grillo Star Srl [6] bolo vyhlásené konkurzné konanie.

9. Vnútroštátny súd uskutočňuje zisťovanie existujúcich pohľadávok voči konkurznej podstate spoločnosti Grillo Star. Camera Di Commercio, Industria, Artigianato e Agricoltura Cosenza (CCIAA) (Obchodná, priemyselná, remeselná a poľnohospodárska komora v Cosenze) [7] si do zoznamu pohľadávok prihlásila sumu 200 eur predstavujúcu ročný poplatok za rok 2009 [8], ktorý sú komore povinné zaplatiť všetky podniky zapísané v registri podnikov podľa článku 2188 CC.

10. Keďže vnútroštátny súd má pochybnosti o zlučiteľnosti tohto poplatku so smernicou 2008/7 [9], prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru tieto otázky:

„1. Sú kritériá na určenie ročného poplatku uvedené v článku 18 písm. b) talianskeho zákona č. 580 z 29. decembra 1993 tak, ako sú určené v odsekoch 3, 4, 5 a 6 tohto článku, v rozpore so smernicou Rady Európskej únie 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu, pretože bránia tomu, aby sa na ročný poplatok uplatnila výnimka stanovená v článku 6 písm. e) tejto smernice?

5 — Zákon o novej organizácii priemyselných a obchodných komôr, GURI č. 6 z 11. januára 1994.

6 — Ďalej len „Grillo Star“ alebo „Grillo Star v konkurze“.

7 — Ďalej len „CCIAA Cosenza“.

8 — Zvýšený o úroky vo výške 113,39 eura.

9 — Uplatniteľnosť smernice na túto spoločnosť s ručením obmedzeným vyplýva priamo z uvedenia società a responsabilità limitata v bode 12 prílohy I smernice 2008/7.

2. Predovšetkým:

a) Má ročný poplatok, pri ktorého určení sa vychádza z jeho nevyhnutnosti na poskytovanie služieb, ktoré je systém obchodných komôr povinný poskytovať na celom území štátu, povahu ‚dane vo forme poplatku'?

b) Vylučuje povahu ročného poplatku ako dane vo forme poplatku tá skutočnosť, že existuje , vyrovnávací fond', ktorého účelom je dosiahnuť rovnomerné vykonávanie všetkých ‚povinností správy' zverených na základe zákona obchodným komorám na celom území štátu?

c) Je oprávnenie, prenesené na jednotlivé obchodné komory, zvýšiť sadzbu ročného poplatku až o 20 % na účely spolufinancovania iniciatív, ktorých cieľom je zvýšenie výroby a zlepšenie hospodárskych podmienok na ich území, zlučiteľné s poplatkom, ktorý má povahu dane vo forme poplatku?

d) Bráni určeniu, či má ročný poplatok povahu dane vo forme poplatku, skutočnosť, že neexistuje úprava spôsobu určenia potrieb obchodných komôr súvisiacich s vedením a aktualizáciou zápisov a záznamov v registri podnikov?

e) Je s poplatkom, ktorý má povahu dane vo forme poplatku, zlučiteľné, aby bol tento poplatok určený paušálne, ak neexistuje žiadna právna úprava preskúmania primeranosti tohto poplatku v ‚pravidelných intervaloch' s ohľadom na priemerné náklady na poskytnutie služby?"

11. Uznesením z 13. septembra 2010 doplnil vnútroštátny súd svoj návrh o tieto dve otázky:

„1. Je v rozpore so smernicou Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 povinnosť kapitálovej spoločnosti, ktorá nevykonáva a nikdy nevykonávala nijakú hospodársku činnosť, čiže je ‚nečinná', zaplatiť poplatok komore?

2. Je konštitutívny charakter zápisu zakladaného podniku do registra podnikov, ktorý sa v talianskom právnom poriadku nevyhnutne spája so získaním právnej subjektivity kapitálovej spoločnosti, a teda aj platba súvisiaceho ‚ročného poplatku' v rozpore s vyššie uvedenou smernicou?"

12. V konaní pred Súdnym dvorom predložili svoje písomné pripomienky spoločnosť Grillo Star v konkurze, CCIAA Cosenza, Rakúsko, Nemecko a Taliansko, ako aj Európska komisia. Na pojednávaní konanom 20. októbra 2011 sa zúčastnili Grillo Star v konkurze, CCIAA Cosenza, Nemecko, Taliansko a Komisia.

IV – Právne posúdenie

A – *Prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania*

13. Vo svojej písomnej odpovedi na otázky Súdneho dvora určené účastníkom konania CCIAA Cosenza po prvýkrát uviedla, že návrh na začatie prejudiciálneho konania nie je prípustný, pretože vnútroštátny súd nie je na podanie takéhoto návrhu oprávnený. Skutočnosť, že táto námietka bola uplatnená až v tomto neskorom štádiu konania, je irelevantná, keďže právo podať návrh na začatie prejudiciálneho konania sa musí skúmať *ex offo.*

14. Konanie vo veci samej sa týka zistenia existujúcich pohľadávok voči konkurznej podstate spoločnosti Grillo Star. CCIAA Cosenza zastáva názor, že sudca, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, vykonáva v štádiu konkurzného konania iba funkciu dohľadu a kontroly. Neprebieha žiaden právny spor, lebo sa nerozhoduje v kontradiktórnom konaní.

15. Podľa článku 267 ZFEÚ sú všetky súdy členských štátov oprávnené podať návrh na začatie prejudiciálneho konania. Pojem súd treba vykladať autonómne v súlade s právom Únie. Súdny dvor stanovil celý rad kritérií, na základe ktorých treba vlastnosti súdu posudzovať ako celok. Podľa týchto kritérií musí ísť o nezávislý orgán, ktorý bol založený na základe zákona, má trvalý charakter a obligatórnu právomoc a v kontradiktórnom konaní vydáva rozhodnutie, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia. [10]

16. Na základe týchto kritérií odmietol Súdny dvor návrhy na začatie prejudiciálneho konania, ktoré podali súdy, ktoré konali ako správne orgány v rámci dobrovoľného výkonu súdnej právomoci. O takýto prípad šlo napríklad pri rozhodnutí o návrhu na schválenie stanov spoločnosti na účely jej zápisu do obchodného registra [11] alebo o súdne vymenovanie dodatočného likvidátora pre zostávajúci majetok spoločnosti, ktorá bola vymazaná z registra [12]. Oprávnený podať návrh na začatie prejudiciálneho konania je až súd, ktorý v takejto právnej veci rozhoduje o opravnom prostriedku. [13]

17. V tejto súvislosti je nepochybné, že orgán, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, spĺňa formálne požiadavky stanovené pre súd v zmysle článku 267 ZFEÚ. Sporné je však to, či v prípade konania vo veci samej ide o kontradiktórne konanie a či toto konanie vedie v každom prípade k rozhodnutiu, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia.

1. Kontradiktórne konanie

18. Súdny dvor rozhodol, že požiadavka kontradiktórneho konania nepredstavuje absolútne kritérium. [14] V konaní o preskúmaní zadania zákaziek vo verejnom obstarávaní sa vyslovil, že postačuje, aby účastníci konania boli vypočutí orgánom rozhodujúcim o zadaní verejných zákaziek. V prospech toho, že kritérium sporového konania nemožno chápať príliš formálne, svedčí rôznorodosť konaní a procesná autonómia v členských štátoch. V opačnom prípade by v závislosti od podoby vnútroštátneho konania hrozilo, že v hmotnoprávne totožných sporových konaniach budú prijaté rôzne rozhodnutia týkajúce sa oprávnenia podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

19. Ak by aj v tomto konaní vo veci samej, čo môže vyplývať z úvodnej časti návrhu na začatie prejudiciálneho konania, nestáli voči sebe dve strany formálne označené ako žalobca a žalovaný, napriek tomu majú účastníci konania, správca konkurznej podstaty a veritelia očividne možnosť vyjadriť sa buď písomne, alebo na pojednávaní pred súdom, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Ako účastníci konania vo veci samej sa mohli aj na prejudiciálnom konaní zúčastniť tak CCIIAA Cosenza, ako aj Grillo Star v konkurze. Kritérium kontradiktórnosti konania treba preto považovať za splnené.

10 — Pozri naposledy rozsudky z 22. decembra 2010, Koller, C-118/09, Zb. s. I-13627, bod 22, a zo 14. júna 2011, Miles a i., C-196/09, Zb. s. I-5105, bod 37. Medzitým Súdny dvor výslovne stanovil požiadavku sporového alebo kontradiktórneho konania, pozri rozsudky zo 17. mája 1994, Corsica Ferries, C-18/93, Zb. s. I-1783, bod 12; z 19. októbra 1995, Job Centre, C-111/94, Zb. s. I-3361, bod 9, a z 15. januára 2002, Lutz a i., C-182/00, Zb. s. I-547, bod 13.

11 — Rozsudok Job Centre, už citovaný v poznámke pod čiarou 10, bod 9.

12 — Uznesenie z 12. januára 2010, Amiraike Berlin, C-497/08, Zb. s. I-101, bod 19.

13 — Uznesenie Amiraike Berlin, už citované v poznámke pod čiarou 12, bod 20.

14 — Rozsudok zo 17. septembra 1997, Dorsch Consult, C-54/96, Zb. s. I-4961, bod 31.

2. Rozhodnutie, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia

20. Zložitejšie je odpovedať na otázku, či vnútroštátny súd koná iba ako správny orgán, alebo v právnom spore prijme rozhodnutie, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia.

21. Z judikatúry Súdneho dvora nevyplýva explicitná definícia kritéria „rozhodnutia, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia“. Súdny dvor sa však okrem iného zameral aj na to, či prijaté rozhodnutie môže nadobudnúť právnu silu rozhodnutej veci. [15]

22. CCIAA Cosenza a Grillo Star v konkurze predniesli na pojednávaní k otázke právnej sily rozhodnutia vnútroštátneho súdu navzájom si protirečiace vyjadrenia. CCIAA Cosenza popierala, že rozhodnutie sudcu vnútroštátneho súdu má právnu silu rozhodnutej veci, zatiaľ čo Grillo Star túto právnu silu rozhodnutia uznávala, ale toto rozhodnutie označila v každom prípade za „vykonateľné“.

23. Bez ohľadu na technickú povahu právnej sily rozhodnutej veci podľa môjho názoru bezpochyby ide o rozhodnutie, ktoré má povahu súdneho rozhodnutia. Podľa tvrdení CCIAA Cosenza, ktoré neboli spochybnené, je úlohou sudcu v konaní vo veci samej, aby po vypočutí účastníkov konania na pojednávaní rozhodol odôvodneným rozhodnutím o pohľadávkach, ktoré možno zahrnúť do zoznamu pohľadávok. Rozhodnutie má prostredníctvom určenia podielu na konkurznej podstate vplyv na všetkých ostatných veriteľov. Keďže s rozhodnutím vnútroštátneho súdu o zápise údajnej pohľadávky na zaplatenie poplatku, ktorej hmotnoprávna povaha je medzi stranami sporná, do zoznamu pohľadávok sa spájajú záväzné právne účinky, má toto rozhodnutie povahu súdneho rozhodnutia.

24. Komisia navyše poukázala na to, že otázka, či má zostavenie zoznamu pohľadávok povahu súdneho rozhodnutia, je v talianskej literatúre veľmi sporná. Niektorí autori považujú toto zisťovanie pohľadávok skôr za výkon správnej činnosti, kým iní významní autori zastávajú názor, že v prípade zisťovania pohľadávok ide o rozhodovaciu činnosť. Aj s ohľadom na takúto nejasnú kvalifikáciu konania podľa vnútroštátneho práva by mal Súdny dvor pri pochybnostiach vychádzať z toho, že vnútroštátny súd je oprávnený podať návrh na začatie prejudiciálneho konania.

25. Na záver by som chcela ešte uviesť pragmatický dôvod v súvislosti s iným právnym aktom, ktorého výklad by v tomto prípade ovplyvnilo odmietnutie oprávnenia podať návrh na začatie prejudiciálneho konania. Nariadenie o konkurznom konaní [16] totiž obsahuje ustanovenia týkajúce sa prihlásenia pohľadávok v konkurznom konaní. Aby mohol Súdny dvor podať výklad k týmto ustanoveniam nariadenia aj v rámci prvostupňového konania, nemôžu byť na oprávnenie podať návrh na začatie prejudiciálneho konania v súvislosti so súdnym zisťovaním pohľadávok, ktoré sa zapíšu do zoznamu pohľadávok, stanovené príliš vysoké požiadavky. Napokon aj dôvody hospodárnosti konania svedčia v prospech možnosti podať návrh čo najskôr a tak sa vyhnúť tomu, aby sa s cieľom podať návrh na začatie prejudiciálneho konania muselo najskôr uskutočniť odvolacie konanie. [17]

26. Súdny dvor je teda oprávnený odpovedať na prejudiciálne otázky.

B – *Odpoveď na prejudiciálne otázky*

27. Otázky vnútroštátneho súdu, ktoré boli položené najskôr, sa týkali otázky, či má ročný poplatok priemyselným a obchodným komorám povahu „dane vo forme poplatku“ v zmysle článku 6 ods. 1 písm. e) smernice 2008/7.

15 — Pozri rozsudky z 30. júna 2005, Längst, C-165/03, Zb. s. I-5637, bod 26, a Dorsch Consult, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 37.

16 — Nariadenie Rady (ES) č. 1346/2000 z 29. mája 2000 o konkurznom konaní (Ú. v. ES L 160, s. 1; Mim. vyd. 19/001, s. 191).

17 — Pozri bod 45 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs, vo veci Syfait a i. (rozsudok z 31. mája 2005, C-53/03, Zb. s. I-4609), a v tejto súvislosti aj bod 22 mojich návrhov vo veci Tedesco (rozsudok z 27. septembra 2007, C-175/06, Zb. s. I-7929), a bod 16 mojich návrhov vo veci Weryński (rozsudok zo 17. februára 2011, C-283/09, Zb. s. I-601).

28. Najskôr však treba objasniť, či v tomto prípade vôbec ide o smernicou zakázanú nepriamu daň v zmysle článku 5 smernice 2008/7. Iba v prípade, ak je taliansky poplatok takouto nepriamou daňou, vzniká ďalšia otázka, či je takýto poplatok, ako daň vo forme poplatku, výnimočne prípustný. Článok 6 je ustanovením o výnimke, ktoré sa uplatní len v tom prípade, ak sa na sporný poplatok ako na nepriamu daň vzťahuje niektorý zo zákazov článku 5.[18] Posúdenia poplatku ako nepriamej dane v zmysle článku 5 smernice 2008/7 sa týkajú aj obe doplňujúce otázky vnútroštátneho súdu.

1. Nepriame dane v zmysle článku 5 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7

29. Do úvahy v tomto prípade prichádza zákaz podľa článku 5 ods. 1 písm. c) smernice. Podľa tohto ustanovenia nesmú členské štáty uplatniť žiadnu formu nepriamej dane na registráciu alebo akúkoľvek inú formalitu požadovanú od kapitálovej spoločnosti na základe jej právnej formy pred začatím podnikateľskej činnosti. Ďalej preto treba preskúmať dve kritériá stanovené v článku 5 ods. 1 písm. c), a to, či je ročný poplatok nepriamou daňou na registráciu alebo akúkoľvek inú formalitu [písm. a)] a či sa viaže na právnu formu spoločnosti [písm. b)].

a) Daň na registráciu alebo akúkoľvek inú formalitu

30. Článok 5 ods. 1 písm. c) zakazuje nepriame dane na registráciu alebo akékoľvek iné formality, ktoré predchádzajú začatiu činnosti spoločnosti. Musí ísť teda o registráciu alebo inú formalitu, ktorá okrem toho musí predchádzať začiatku činnosti. Druhú podmienku nemožno chápať výlučne z časového hľadiska, čo znamená, že nezáleží na tom, či sa zápis z časového hľadiska uskutoční predtým, ako spoločnosť začala vykonávať činnosť. Túto podmienku treba chápať skôr tak, že zápis alebo akákoľvek iná formalita predstavujú podmienku na vykonávanie činnosti spoločnosti a na jej právnu subjektivitu.

31. Otázka vnútroštátneho súdu sa týka ročného opakujúceho sa poplatku priemyselným a obchodným komorám, ktorý je povinný odviesť každý podnik zapísaný v registri podnikov.

32. Nemecká vláda správne poukázala na to, že prinajmenšom z prvého návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, či sporný poplatok je vôbec vyberaný z *dôvodu zápisu* spoločnosti. V návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa výslovne uvádza len to, že poplatok je povinný zaplatiť taký podnik, ktorý je zapísaný v registri podnikov. Z tejto formulácie jednoznačne nevyplýva, či zápis do registra podnikov predstavuje iba postup nezávislý od poplatku a či len v súvislosti s určením subjektov, ktoré sú povinné platiť tento poplatok, sa odkazuje na podniky zapísané v registri podnikov. Do úvahy prichádza aj to, že register podnikov slúži aj ako obchodný register, do ktorého sú povinné sa zapísať kapitálové spoločnosti, a teda že poplatok je podmienkou zápisu spoločnosti do obchodného registra.

33. Z doplňujúceho návrhu na začatie prejudiciálneho konania však pravdepodobne vyplýva, že prvý poplatok priemyselným a obchodným komorám jednako súvisí so zápisom do registra podnikov a tento zápis je zasa podmienkou na nadobudnutie právnej subjektivity spoločnosti.

34. Taliansky poplatok je preto podobný holandským ustanoveniam, ktoré boli predmetom v právnej veci Denkavit Internationaal[19]. Tento prípad sa týkal poplatku, ktorý sa musel platiť ročne z dôvodu zápisu podniku do priemyselnej a obchodnej komory, pričom tento zápis zároveň platil ako zápis kapitálovej spoločnosti, ktorá bola majiteľkou podniku. V tomto prípade bol register podnikov teda zároveň obchodným registrom, tak ako je to pravdepodobne aj v prípade talianskych ustanovení.

18 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok z 2. decembra 1997, Fantask a i. (C-188/95, Zb. s. I-6783, bod 20), k rovnakému ustanoveniu predchádzajúcej smernice 69/335/EHS (už citovanej v poznámke pod čiarou 4).

19 — Rozsudok Denkavit Internationaal, už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

35. Súdny dvor vychádzal v tomto rozsudku bez bližších objasnení z toho, že holandský ročný poplatok bol daňou na registráciu pred začatím činnosti spoločnosti. Súdny dvor výslovne neskúmal, či poplatok súvisel so *zachovaním zápisu* spoločnosti v registri, a teda či bol podmienkou jej spôsobilosti na právne úkony.[20] Súdny dvor predovšetkým nerozlišoval medzi poplatkom za prvý zápis a ďalšími ročnými poplatkami. V tomto zmysle by aj v prejednávanej veci bolo nepochybne potrebné považovať prvé kritérium článku 5 ods.1 písm. c) za splnené.

36. Treba však rozlišovať medzi poplatkom súvisiacim s prvým zápisom a poplatkami, ktoré sa musia následne platiť v ročných intervaloch. V prejednávanej veci však ide len o ročný poplatok. Na to, aby sa ročný poplatok považoval za daň na registráciu alebo formalitu týkajúcu sa podnikateľskej činnosti, by sa teda muselo preukázať, že tento poplatok súvisí so *zachovaním zápisu* spoločnosti a je podmienkou na ďalšie trvanie spôsobilosti spoločnosti na právne úkony. Uvedené nie je v prejednávanej veci jasné.

37. Komisia a talianska vláda vo svojich pripomienkach k prvému návrhu na začatie prejudiciálneho konania zdôraznili, že ročný poplatok obchodným komorám nie je podmienkou na zachovanie zápisu spoločnosti v registri podnikov. Nezaplatenie poplatku nevedie ani k výmazu spoločnosti z registra, ani k strate právnej subjektivity. Poplatok teda nie je podmienkou na pokračovanie činnosti spoločnosti.

38. Doplnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania však možno chápať v tom zmysle, že zaplatenie ročného poplatku je podmienkou na ďalšiu právnu existenciu kapitálovej spoločnosti. Ak je to tak, ročný poplatok predstavuje podmienku spôsobilosti spoločnosti na právne úkony a za predpokladu, že sa odvádza v súvislosti s právnou formou spoločnosti, by sa naň vzťahoval článok 5 smernice. Spoločnosť Grillo Star v tejto súvislosti na pojednávaní podotkla, že v prípade nezaplatenia ročného poplatku by príslušné obchodné komory nevydali určité potvrdenia, ktoré podnik potrebuje na to, aby sa mohol zúčastňovať na obchodnom živote. Aj tieto potvrdenia by mohli byť formalitou, ktorá je podmienkou na podnikateľskú činnosť spoločnosti.

39. Keďže v tomto smere chýbajú konkrétne informácie, nemožno túto skutočnosť v prejednávanej veci posúdiť s konečnou platnosťou. Objasnenie uvedeného rozporu preto prináleží vnútroštátnemu súdu.

40. Ak ročný poplatok nie je podmienkou na činnosť spoločnosti, už z tohto dôvodu by nebol nepriamou daňou v zmysle článku 5 ods. 1 písm. c) smernice. Ak by naopak bol podmienkou na činnosť spoločnosti, bol by zakázaný len v tom prípade, ak by sa uplatňoval iba *na základe právnej formy* kapitálovej spoločnosti. Uvedeným sa budem zaoberať nižšie.

b) Viazanie poplatku na právnu formu

41. Na pochopenie tohto kritéria je v prvom rade potrebné prihliadať na zmysel a účel smernice. Cieľom tejto smernice je podporiť voľný pohybu kapitálu.[21] Zákaz stanovený v článku 5 smernice Súdny dvor odôvodnil tým, že poplatky uvedené v tomto ustanovení sa síce neuplatňovali na kapitálové vklady, ale to skôr z dôvodu formalít súvisiacich s právnou formou spoločnosti, čiže nástroja akumulácie kapitálu, a teda zachovanie poplatkov by ohrozilo dosiahnutie cieľov sledovaných smernicou.[22]

20 — Pozri v tejto súvislosti aj rozsudok z 20. apríla 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, Zb. s. I-1915, bod 31. V tomto rozsudku však Súdny dvor podľa môjho názoru vychádzal implicitne aj z toho, že sporný poplatok slúži na zachovanie zápisu spoločnosti.

21 — Pozri len druhé odôvodnenie smernice 2008/7.

22 — Rozsudok Denkavit Internationaal, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 23.

i) Rozsudok Denkavit Internationaal

42. Súdny dvor, ktorý vychádzal z týchto cieľov smernice, preskúmal v právnej veci Denkavit [23] holandský poplatok za zápis do obchodného registra, ktorý sa odvádzal ročne na základe zápisu podniku v priemyselnej a obchodnej komore, pričom tento zápis platil zároveň ako zápis kapitálovej spoločnosti, ktorá bola majiteľkou podniku. Súbežný zápis kapitálovej spoločnosti pritom neviedol k zvýšeniu príspevku do obchodnej komory.

43. Súdny dvor rozhodol, že holandský poplatok nebol zakázanou daňou v zmysle smernice. Rozhodujúce bolo skôr to, že poplatková povinnosť podľa holandského práva nevznikla na základe zápisu spoločnosti, ktorá bola majiteľkou podniku, ale na základe zápisu podniku samotného. [24] Z tohto dôvodu sa poplatok neodvádzal na základe právnej formy spoločnosti ako kapitálovej spoločnosti. Naopak, ide o zaťaženie, ktoré sa týka všetkých hospodárskych subjektov zúčastňujúcich sa na hospodárskom živote, a to v závislosti od ich majetku.

44. Na účely odôvodnenia nezávislosti holandského poplatku od právnej formy spoločnosti vychádzal Súdny dvor aj zo skutočnosti, že pre jeho výber nebolo podstatné, či bol majiteľ podniku fyzickou alebo právnickou osobou, osobnou spoločnosťou alebo kapitálovou spoločnosťou. Poplatková povinnosť osobných spoločností a fyzických osôb bola dôkazom, že zdanenie sa neuskutočnilo na základe právnej formy kapitálovej spoločnosti.

ii) Uplatnenie uvedených kritérií na prejednávaný prípad

45. Na základe týchto kritérií treba v tomto prípade vychádzať z toho, že sporný poplatok sa nevyberá na základe právnej formy kapitálovej spoločnosti.

46. V rozsahu, v akom pomerne skromné údaje obsiahnuté v návrhu na začatie prejudiciálneho konania umožňujú prijať konečné stanovisko, zodpovedá taliansky poplatok v podstatnej miere charakteristike holandského poplatku. Poplatok sa vzťahuje na podniky, nie na spoločnosti. V prípade, ak zápis alebo zachovanie zápisu do zoznamu podnikov plní pri spoločnostiach aj funkciu obchodného registra, ale nie je s ním spojené zvýšenie poplatku, zodpovedá tento poplatok holandskej právnej úprave.

47. Všetci účastníci konania okrem Grillo Star poukazujú na to, že aj podľa talianskeho práva musia poplatok do obchodnej komory zaplatiť nielen kapitálové spoločnosti, ale aj osobné spoločnosti. Z tohto dôvodu východiskovým bodom pre poplatok nie je právna forma spoločnosti, ale podnik.

48. Na rozdiel od právnej veci Denkavit, v ktorej mohol Súdny dvor argumentovať tým, že podľa holandského práva sa poplatok vzťahoval aj na osobné spoločnosti, a preto by zaťaženie kapitálových spoločností nevyplývalo z ich právnej formy, by túto argumentáciu po novelizácii smernice už nebolo možné použiť.

49. Článok 2 ods. 2 smernice 2008/7 stanovuje, že na účely tejto smernice sa za kapitálovú spoločnosť považuje každá iná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založená na účely zisku. Hoci predchádzajúca smernica 69/335 [25] v článku 3 ods. 2 obsahovala rovnakú právnu úpravu, upravovala aj možnosť pre členské štáty neprihliadať na toto zrovnoprávnenie ostatných spoločností s kapitálovými spoločnosťami. Osobné spoločnosti by sa preto nemohli zohľadniť ako referenčná skupina.

23 — Rozsudok už citovaný v poznámke pod čiarou 2.

24 — Rozsudok Denkavit Internationaal, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 24.

25 — Už citovaná v poznámke pod čiarou 4.

50. Uvedené však v tejto veci nie je relevantné, pretože podľa článku 2195 CC sa do talianskeho registra podnikov zapisujú nielen spoločnosti založené na účely zisku, ale aj fyzické osoby a z toho dôvodu sa na ne uplatní ročný poplatok priemyselným a obchodným komorám. Podrobenie fyzických osôb ako podnikateľov ročnému poplatku možno teda považovať za dôkaz, že ročný poplatok priemyselným a obchodným komorám nevyplýva z formy spoločnosti, ale týka sa podniku, ktorého majiteľkou je spoločnosť.

51. V zásade preto sporný poplatok nepredstavuje zakázanú nepriamu daň v zmysle článku 5 ods. 1 písm. c) smernice.

iii) Doplňujúca prejudiciálna otázka – poplatková povinnosť spoločností nevykonávajúcich nijakú činnosť

52. V doplňujúcom návrhu na začatie prejudiciálneho konania poukázal vnútroštátny súd na ďalší aspekt talianskej právnej úpravy. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd pýta, či článok 5 ods. 1 písm. c) smernice bráni tomu, aby sa ročný poplatok požadoval od spoločnosti, ktorá nikdy nevykonávala hospodársku činnosť. Vnútroštátny súd uviedol, že Grillo Star nikdy nevykonávala hospodársku činnosť.

53. V pozadí tejto otázky stojí názor vnútroštátneho súdu, že ak bude zdanená spoločnosť, ktorá nevykonáva nijakú činnosť, nemožno hovoriť o tom, že v zmysle rozsudku Denkavit je pre sporný poplatok východiskovým bodom zápis podniku, a nie zápis spoločnosti. V prípade spoločnosti, ktorá nevykonáva nijakú činnosť, čiže nemá vytvorený podnik, môže byť východiskovým bodom pre poplatok len samotná spoločnosť, a nie podnik. To však nie je v súlade so smernicou. Podstatou doplňujúcej otázky je teda to, či smernica 2008/7 vyžaduje, aby boli spoločnosti, ktoré nevykonávajú nijakú činnosť, oslobodené od ročného poplatku.

54. Zdá sa, že vnútroštátny súd svoju argumentáciu zakladá na výroku Súdneho dvora v rozsudku Denkavit. Pri preskúmaní holandských ustanovení Súdny dvor v tejto súvislosti uviedol, že poplatková povinnosť sa podľa holandského práva „[nevzťahuje] na účelové spoločnosti, čiže na spoločnosti, ktoré nedisponujú žiadnymi aktívami, a teda už nevykonávajú nijakú činnosť“ [*neoficiálny preklad*] [26]. K tomuto výroku Súdneho dvora treba v prvom rade uviesť, že nepredstavuje zásadný argument tohto rozsudku. Z tohto dôvodu nie je vhodné tento argument nekriticky preniesť na iné situácie.

55. Doplňujúcu otázku vnútroštátneho súdu týkajúcu sa poplatkovej povinnosti spoločností, ktoré nevykonávajú nijakú činnosť, preto možno chápať tak, že sa vzťahuje na zaobchádzanie s prázdnymi spoločnosťami, čiže so spoločnosťami, ktoré nevykonávajú činnosť, ale na rozdiel od účelových spoločností uvedených v rozsudku Denkavit disponujú aktívami. Takéto prázdne spoločnosti sú zakladané s tým úmyslom, aby spočiatku nevykonávali nijakú hospodársku činnosť, ale začali s ňou až neskôr, napríklad po predaji. Či môžu prázdne spoločnosti podliehať poplatkovej povinnosti, je nepochybne zaujímavá otázka. Okrem iného by bolo treba objasniť, aký význam sa má v tejto súvislosti vôbec pripísať uvedenému výroku Súdneho dvora, prípadne či by z ďalšieho výroku Súdneho dvora v rozsudku Denkavit, že „každé založenie spoločnosti smeruje v zásade k prevádzke podniku“ [*neoficiálny preklad*] [27], vyplývalo, že postačuje, aby cieľom prázdnej spoločnosti bolo niekedy v budúcnosti začať vykonávať hospodársku činnosť, napr. po uskutočnení kúpy.

56. Napriek tomu nesúhlasím s argumentáciou Komisie, ktorá v tomto konaní vychádza z toho, že spoločnosti, ktoré nevykonávajú činnosť, sú často využívané na účely obchádzania daňovej povinnosti a na pranie špinavých peňazí, a preto si nezasluhujú zvýhodnené zaobchádzanie. Prázdne spoločnosti môžu rovnako slúžiť na legitímne účely a do istej miery aj uľahčovať uplatňovanie základných slobôd.

26 — Rozsudok Denkavit Internationaal, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 29.

27 — Tamže.

Pre zahraničného investora alebo podnikateľa môže byť vďaka tomu jednoduchšie založiť podnik v niektorom inom členskom štáte tým spôsobom, že nadobudne prázdnu spoločnosť založenú na tieto účely, a tak sa vyhne strate času a možným ťažkostiam, ktoré sú spojené so založením a zápisom spoločnosti.

57. Táto otázka zaobchádzania so spoločnosťami, ktoré nevykonávajú činnosť, je však, ako vysvetlím ďalej, v prejednávanej veci hypotetická, a teda netreba na ňu odpovedať, keďže Grillo Star nie je spoločnosťou nevykonávajúcou činnosť v tomto zmysle.

58. Vo svojom doplňujúcom uznesení vnútroštátny súd veľmi nepresne uviedol, že Grillo Star nikdy nevykonávala hospodársku činnosť. Komisia v tejto súvislosti správne vyjadrila pochybnosť, či vôbec prichádza do úvahy, aby Grillo Star skutočne nikdy nevykonávala hospodársku činnosť. Ak vychádzame z toho, že spoločnosť bola na začiatku vybavená potrebným základným kapitálom, možno si len ťažko predstaviť, ako by spoločnosť, ktorá nikdy nevykonávala hospodársku činnosť, mohla upadnúť do konkurzu. S týmito úvahami súhlasím.

59. Na túto otázku spoločnosť Grillo Star na pojednávaní priznala, že istým spôsobom činnosť vykonávala, no táto činnosť sa obmedzila na prípravné činnosti pred začatím plánovanej obchodnej činnosti. Talianska vláda v tomto ohľade uviedla, že Grillo Star už nadobudla nehnuteľnosti a tovary s cieľom začať podnikať v hotelierstve.

60. V prejednávanej veci teda netreba odpovedať na otázku, či smernica vyžaduje, aby spoločnosti, ktoré nevykonávajú činnosť, boli oslobodené od ročného poplatku, ale skôr či smernica vyžaduje, aby podniky, ktoré vykonávajú len prípravné činnosti, ale ešte nezačali so svojou faktickou plánovanou obchodnou činnosťou, mali byť oslobodené od ročného poplatku. Treba teda objasniť, či aj v prípade spoločností, ktoré vykonávajú len prípravnú obchodnú činnosť v tomto zmysle, možno hovoriť o tom, že východiskovým bodom pre ročný poplatok je podnik, a nie spoločnosť.

61. Na jednej strane Súdny dvor v rozsudku Denkavit v súvislosti s preskúmaním holandských ustanovení, ako už bolo uvedené, zdôraznil, že „každé založenie spoločnosti smeruje v zásade k prevádzke podniku“ [*neoficiálny preklad*]. Podľa názoru Súdneho dvora preto nie je rozhodujúce, či je pre poplatok východiskovým bodom *skutočná* hospodárska činnosť spoločnosti. Súdny dvor naopak vychádza z toho, že východiskovým bodom pre poplatok je podnik, a nie samotná spoločnosť, aj vtedy, ak *cieľom* spoločnosti pri jej založení je prevádzkovanie podniku.

62. Podľa tvrdení Komisie ani podľa talianskej definície pojmu podnik nie je podstatnou skutočná hospodárska činnosť, ale skôr možnosť začať vykonávať hospodársku činnosť. V takom prípade však musí úplne stačiť, ak spoločnosť uskutoční prípravné činnosti týkajúce sa obchodnej činnosti a tým začne vykonávať zamýšľanú podnikateľskú činnosť.

63. Na druhej strane Súdny dvor poukázal na to, že definícia pojmu podnik sa s ohľadom na článok 5 smernice 2008/7 určuje podľa vnútroštátneho práva.[28] Z tohto dôvodu tiež zamietol námietku, že činnosť holdingovej spoločnosti, ktorá sa obmedzuje na správu svojej dcérskej spoločnosti, nepredstavuje podnikateľskú činnosť vo vlastnom zmysle slova.

64. Aj v zmysle uvedeného je preto taliansky zákonodarca oprávnený s ohľadom na východiskový bod pre poplatok považovať prípravné činnosti za podnikateľskú činnosť. V tejto súvislosti by mohli aj praktické úvahy podnietiť zákonodarcu, aby takúto spoločnosť považoval za podnik, pretože by mohlo byť zložité rozlišovať medzi prípravnými činnosťami a činnosťou vykonávanou na obchodné účely a takéto závery by mohli viesť k značným administratívnym nákladom.

28 — Rozsudok Denkavit Internationaal, už citovaný v poznámke pod čiarou 2, bod 32, k predchádzajúcemu ustanoveniu smernice 69/335, už citovanej v poznámke pod čiarou 4.

65. Z týchto dôvodov nemôže niečo iné platiť ani s ohľadom na tvrdenie spoločnosti Grillo Star uplatnené na pojednávaní; v každom prípade s ohľadom na konkurz a s tým spojené zastavenie hospodárskej činnosti nemožno spoločnosť ďalej považovať za podnik. Členské štáty môžu z podnikateľskej činnosti vychádzať aj v prípade, ak ide o spoločnosť, ktorá nie je hospodársky úspešná a z tohto dôvodu obmedzí alebo zastaví svoju obchodnú činnosť.

66. Aj v prípade, ak spoločnosť vykonáva iba prípravné činnosti s cieľom začať vykonávať svoju skutočne plánovanú obchodnú činnosť, je nepochybné, že východiskovým bodom pre poplatok je zápis podniku, a nie zápis spoločnosti.

67. Keďže z uvedených dôvodov v prejednávanej veci nejde o zakázanú daň v zmysle článku 5 ods. 1 písm. c), nie je potrebné ďalej skúmať povahu poplatku podľa článku 6 smernice.

V – Návrh

68. Na základe predchádzajúcich úvah navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky podané Tribunale di Cosenza takto:

Článok 5 ods. 1 písm. c) smernice 2008/7/EG nebráni ročnému poplatku priemyselným a obchodným komorám, ktorý je povinný zaplatiť každý podnik zapísaný v registri podnikov a ktorý súvisí so zápisom kapitálovej spoločnosti podmieňujúcim pokračovanie vo vykonávaní činnosti v tom prípade, ak relevantným kritériom pre poplatok je zápis podniku, a nie zápis kapitálovej spoločnosti, ktorá je majiteľkou podniku. Členské štáty môžu na tieto účely považovať za podniky aj také spoločnosti, ktoré vykonávajú len prípravné činnosti s ohľadom na vlastnú obchodnú činnosť.