ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. června 2006 *

Ve věci C-264/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Amtsgericht Breisach (Německo) ze dne 7. června 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 22. června 2004, v řízení

Badischer Winzerkeller eG

proti

Land Baden-Württemberg,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, S. von Bahr (zpravodaj) a A. Borg Barthet, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
vedoucí soudní kanceláře: K. Sztranc, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. listopadu 2005,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za Land Baden-Württemberg (spolkovou zemi Bádensko-Württembersko) K. Ehmannem, jako zmocněncem,

— za německou vládu A. Tiemann, jako zmocněnkyní,

— za rakouskou vládu H. Dossim, jako zmocněncem,

— za polskou vládu T. Nowakowskim, jako zmocněncem,

— za Komisi Evropských společenství L. Ström van Lier a F. Hoffmeisterem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 10 písm. c) a článku 12 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985 (Úř. věst. L 156, s. 23; Zvl. vyd. 09/01, s. 122, dále jen „směrnice").

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi družstvem Badischer Winzerkeller eG (dále jen „Badischer Winzerkeller") a spolkovou zemí Bádensko-Württembersko ohledně uložení poplatku za provedení změny údajů v katastru nemovitostí.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 4 odst. 1 a 2 směrnice uvádí operace, které jsou a mohou být i nadále předmětem daně z kapitálu.

4 Podle článku 10 směrnice:

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

a) z operací uvedených v článku 4;

b) z vkladů, půjček a služeb, které jsou součástí operací uvedených v článku 4;

c) z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované [před zahájením výkonu činnosti] od společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy."

5 Článek 12 odst. 1 písm. b) směrnice upřesňuje, že odchylně od článků 10 a 11 této směrnice mohou členské státy ukládat daně z převodu nemovitostí a podniků, které se nacházejí na jejich území, včetně poplatků za zápis do katastru nemovitostí, při jejich vkladu do společnosti, sdružení nebo právnické osoby založené za účelem zisku.

6 Podle čl. 12 odst. 2 směrnice daně a poplatky uvedené v odst. 1 písm. b) tohoto článku nesmí být vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace ve státě, který daň nebo poplatek vybírá.

Vnitrostátní právní úprava

7 Článek 82 zákona o vedení katastru nemovitostí a o zápisu do něho (Grundbuchordnung) ze dne 26. května 1994 (BGBl. 1994 I, s. 1114) stanoví:

„Pokud v důsledku převodu práv uskutečněného mimo katastr nemovitostí zápis vlastníka v něm již neodpovídá skutečnosti, Grundbuchamt [katastrální úřad] je povinen uložit vlastníkovi nebo správci dědictví pověřenému správou nemovitého majetku povinnost požádat o provedení změny údajů v katastru nemovitostí a poskytnout dokumenty nezbytné k provedení této změny v katastru."

8 Článek 60 odst. 1 až 4 spolkového zákona o zpoplatnění úkonů [Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Kostenordnung)] ze dne 26. července 1957 (BGBl. 1957 I, s. 960, dále jen „Kostenordnung") stanoví:

„1. Poplatek za zápis vlastníka nebo spoluvlastníků se ukládá v plné výši.

2. Zápis manžela nebo manželky, druha nebo družky nebo potomků zapsaného vlastníka podléhá poplatku sníženému na polovinu, i když k tomuto zápisu dochází v důsledku zániku majetkového společenství nebo vypořádání dědictví nebo pokud jsou tyto osoby dodatečně zapsány jakožto spoluvlastníci nemovitostí náležejících do majetkového společenství; v případě zápisu, který následuje po vypořádání dědictví nebo zániku majetkového společenství, je bezvýznamné, že dědici nebo osoby, které se nacházely v majetkovém společenství, mezitím byly, nebo nebyly zapsány v katastru nemovitostí.

3. V případě, že poplatky jsou uloženy současně podle odstavců 1 a 2, je poplatek nejdříve vypočítán v plné výši z celkové hodnoty; takto vypočítaná částka je snížena o polovinu podílu osob, jejichž zápis podle odstavce 2 podléhá zaplacení poplatku sníženého na polovinu.

4. Zápis dědiců zapsaného vlastníka nepodléhá poplatkům stanoveným v odstavcích 1 až 3, pokud je návrh na zápis předložen katastrálnímu úřadu do dvou let od úmrtí."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Amtsgericht Breisach uvádí, že fúze sloučením družstva Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, se sídlem v Breisach am Rhein (dále jen „Weinbau") s Badischer Winzerkeller byla dne 3. srpna 1995 zapsána do rejstříku družstev vedeného u Amtsgericht Freiburg.

10 Amtsgericht Breisach upřesnil, že Weinbau bylo zapsáno v katastru nemovitostí v Breisach jako vlastník několika nemovitostí.

11 Dne 10. června 1997 Grundbuchamt změnil jméno vlastníka na Badischer Winzerkeller. Za provedení této změny požadoval v souladu s články 19, 20

a čl. 60 odst. 1 Kostenordnung částku přibližně 5 100 eur na základě hodnoty nemovitostí, která byla přibližně 3 400 000 eur.

12 Dopisem ze dne 19. března 2001 Badischer Winzerkeller podal žalobu proti platebnímu výměru, kterou v podstatě opřel o směrnici.

13 Amtsgericht Breisach je toho názoru, že poplatek odvedený podle článku 60 Kostenordnung spadá v zásadě pod zákaz stanovený v čl. 10 písm. c) směrnice jakožto formalita požadovaná před zahájením výkonu činnosti od právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy.

14 Podle Amtsgericht Breisach je třeba přezkoumat, zda tento poplatek představuje, jak se domnívají některé německé soudy, daň z převodu povolenou čl. 12 odst. 1 písm. b) nebo c) této směrnice.

15 Amtsgericht Breisach upozorňuje na skutečnost, že by Soudní dvůr měl za to, že takový poplatek, jako je poplatek uvedený v článku 60 Kostenordnung spadá pod výjimku stanovenou v čl. 12 odst. 1 směrnice, musel by podle čl. 12 odst. 2 této směrnice rovněž ověřit, že tento poplatek není vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace v dotčeném členském státě. Amtsgericht Breisach v tomto ohledu poznamenává, že článek 60 Kostenordnung nestanoví poplatek za provedení změny údajů v katastru nemovitostí v případě dědění, pokud je návrh na provedení změny údajů podán do dvou let od úmrtí.

16 Na základě těchto úvah se Amtsgericht Breisach rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 73/79/EHS ze dne 9. dubna 1973, kterou se mění oblast působnosti snížené sazby daně z kapitálu, která se vztahuje na určité operace spojené s restrukturalizací společností podle čl. 7 odst. 1 písm. b) směrnice o nepřímých daních z kapitálových vkladů, směrnice Rady 73/80/EHS ze dne 9. dubna 1973 o stanovení společných sazeb daní z kapitálu, směrnice Rady 74/553/EHS ze dne 7. listopadu 1974, kterou se mění čl. 5 odst. 2 směrnice 69/335 a směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, kterou se mění směrnice 69/335 (dále jen ‚směrnice') vykládána v tom smyslu, že všechny operace uvedené v čl. 10 písm. c) směrnice spadají pod zákaz uvedený v tomto ustanovení, nezávisle na podmínkách článku 4?

2) Je třeba při použití směrnice nečinit rozdíl mezi daněmi a poplatky za veřejnou službu, takže na ‚poplatky' ve smyslu Kostenordnung lze nahlížet jako na daně z převodu?

3) Pokud by Soudní dvůr odpověděl na druhou otázku kladně, vyvstala by následující otázka: musí být čl. 12 odst. 2 poslední věta směrnice vykládán v tom smyslu, že existuje výjimka plynoucí ze skutečnosti, že článek 60 Kostenordnung [...] například nestanoví poplatek za provedení změny údajů v katastru nemovitostí v případě dědění, jestliže je návrh na provedení změny údajů podán do dvou let od úmrtí?"

K předběžným otázkám

K první otázce

17 Podstatou první otázky vnitrostátního soudu je, zda se na takový poplatek uložený za provedení změny v katastru nemovitostí v případě fúze dvou právnických osob, jako je poplatek dotčený v původním řízení, může vztahovat zákaz uvedený v čl. 10 písm. c) směrnice.

18 Je třeba připomenout, že toto ustanovení zakazuje, aby vedle daně z kapitálu členské státy ukládaly daně a poplatky z registrace nebo jakékoli jiné formality požadované před zahájením výkonu činnosti od právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy.

19 Soudní dvůr již měl příležitost upřesnit, že zákaz uvedený v čl. 10 písm. c) směrnice doplňuje zákazy uvedené v čl. 10 písm. a) a b) této směrnice, který odkazuje na případy popsané v článku 4 směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 27. října 1998, AGAS, C-152/97, Recueil, s. I-6553, bod 21). Tento zákaz je odůvodněn skutečností, že ačkoli se dotčené daně a poplatky nevztahují na kapitálové vklady jako takové, jsou nicméně ukládány z důvodu formalit spojených s právní formou společnosti, tj. nástroje použitého k vložení kapitálu, takže jejich zachování by mohlo zpochybnit také cíle sledované směrnicí (rozsudek ze dne 11. června 1996, Denkavit Internationaal a další, C-2/94, Recueil, s. I-2827, bod 23, a výše uvedený rozsudek AGAS, bod 21).

20 Za účelem určení, zda se na takový poplatek, jako je poplatek dotčený v původním řízení, vztahuje zákaz uvedený v čl. 10 písm. c) směrnice, je tudíž namístě přezkoumat, jsou-li splněny podmínky uvedené v tomto ustanovení.

21 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Badischer Winzerkeller je právnická osoba založená za účelem zisku ve smyslu čl. 3 odst. 2 směrnice. Článek 10 písm. c) této směrnice je tedy na ni použitelný.

22 Zbývá přezkoumat, zda poplatek dotčený v původním řízení je ukládán z registrace nebo jakékoliv jiné formality požadované před zahájením výkonu činnosti od takové právnické osoby na základě její právní formy.

23 Pokud jde o otázku, zda změna údajů v katastru nemovitostí dotčená v původním řízení je odůvodněna právní formou Badischer Winzerkeller, je namístě uvést, že tato změna potvrzuje převod nemovitostí z Weinbau na Badischer Winzerkeller, který je přímým důsledkem fúze mezi těmito dvěma družstvy. Změna je tedy vskutku formalitou požadovanou od společnosti na základě její právní formy.

24 Naproti tomu se nejeví, že by změna údajů v katastru nemovitostí byla v striktním smyslu formalitou požadovanou před zahájením výkonu jakékoliv činnosti od takové právnické osoby, jako je Badischer Winzerkeller.

25 Podle ustálené judikatury je namístě určit, zda změna údajů v katastru nemovitostí, aniž by formálně představovala postup předcházející zahájení výkonu činnosti právnické osoby, přesto nepodmiňuje výkon této činnosti nebo pokračování v ní (viz, pokud jde o zápis zvýšení kapitálu, rozsudky ze dne 2. prosince 1997, Fantask a další, C-188/95, Recueil, s. I-6783, bod 22, a ze dne 29. září 1999, Modelo, zvaný „Modelo I", C-56/98, Recueil, s. I-6427, bod 25).

26 V tomto ohledu je namístě uvést, že Soudní dvůr mnohokrát konstatoval, že pokud taková operace provedená právnickou osobou, jako je zvýšení jejího základního kapitálu nebo změna jejích stanov, ve vnitrostátním právu povinně podléhá právní formalitě, podmiňuje tato formalita výkon činnosti této právnické osoby a pokračování v ní (viz zejména výše uvedený rozsudek Modelo I, bod 26; rozsudky ze dne 21. září 2000, Modelo, zvaný „Modelo II", C-19/99, Recueil, s. I-7213, bod 26; ze dne 26. září 2000, IGI, C-134/99, Recueil, s. I-7717, bod 24; ze dne 21. června 2001, SONAE, C-206/99, Recueil, s. I-4679, bod 30, a ze dne 19. března 2002, Komise v. Řecko, C-426/98, Recueil, s. I-2793, bod 30).

27 Stejné úvahy platí, pokud jde o takovou operaci, jako je operace dotčená v původním řízení, tj. nabytí nemovitostí právnickou osobou na základě fúze sloučením, které podle německého práva povinně podléhá provedení změny údajů v katastru nemovitostí.

28 Z toho vyplývá, že takový poplatek uložený za provedení změny údajů v katastru nemovitostí, jako je poplatek dotčený v původním řízení, představuje poplatek uložený z předběžné formality požadované od právnické osoby založené za účelem zisku na základě její právní formy.

29 S ohledem na výše uvedené úvahy je namístě na první otázku odpovědět tak, že na takový poplatek uložený za provedení změny údajů v katastru nemovitostí, jako je poplatek dotčený v původním řízení, se v zásadě vztahuje zákaz uvedený v čl. 10 písm. c) směrnice.

K druhé a třetí otázce

30 Podstatou druhé a třetí otázky vnitrostátního soudu je, zda takový poplatek uložený za provedení změny údajů v katastru nemovitostí, jako je poplatek dotčený v původním řízení, může být, odchylně od čl. 10 písm. c) směrnice, za určitých podmínek považován za daň z převodu povolenou článkem 12 této směrnice.

31 V tomto ohledu je namístě uvést, že čl. 12 odst. 1 směrnice stanoví taxativní výčet poplatků a daní jiných, než je daň z kapitálu, které mohou být, odchylně od článků 10 a 11 téže směrnice, uloženy kapitálovým společnostem z operací uvedených v těchto posledně zmíněných ustanoveních (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. února 1988, Dansk Sparinvest, 36/86, Recueil, s. 409, bod 9, a ze dne 20. dubna 1993, Ponente Carni a Cispadana Costruzioni, C-71/91 a C-178/91, Recueil, s. I-1915, bod 24).

32 Daně z převodu uvedené v čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice musejí být považované za daně z registrace uložené na určité operace související s převodem nemovitostí a podniků podle obecných a objektivních kritérií (rozsudek ze dne 11. prosince 1997, Immobiliare SIF, C-42/96, Recueil, s. I-7089, bod 34).

33 Toto ustanovení nečiní rozdíl mezi daněmi z převodu, které mohou členské státy uložit. Obecně umožňuje, aby členské státy vedle daně z kapitálu uložily daně, u nichž je skutečnost, která je zakládá, objektivně spojená s převodem vlastnictví k nemovitostem nebo podnikům (viz výše uvedený rozsudek Immobiliare SIF, bod 35).

34 V tomto ohledu je namístě konstatovat, že poplatek dotčený v původním řízení, který je vypočítán podle obecných a objektivních kritérií, a sice podle předkládacího rozhodnutí z hodnoty předmětu operace, je objektivně spojený s převodem vlastnictví k nemovitostem z Weinbau na Badischer Winzerkeller provedeným fúzí sloučením, při které dříve uvedené družstvo zaniklo a nástupnickým družstvem se stalo družstvo Badischer Winzerkeller.

35 Jeví se tudíž, že uložení takového poplatku, jako je poplatek dotčený v původním řízení, představuje daň z převodu ve smyslu čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice.

36 Tento poplatek nicméně může být skutečně povolen pouze v případě, že v souladu s čl. 12 odst. 2 směrnice není vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace v členském státě, který daň nebo poplatek vybírá.

37 V tomto ohledu předkládací rozhodnutí uvádí, že vnitrostátní právní úprava za určitých podmínek nestanoví poplatek za provedení změny údajů v katastru nemovitostí v případě dědění, jestliže je návrh na provedení změny údajů podán do dvou let od úmrtí.

38 Za účelem určení, zda případ dědění může být považován za obdobný takové operaci, jaká je dotčena v původním řízení, je namístě přihlédnout jak k jeho cílům, tak k jeho účinkům.

39 Je namístě konstatovat, že na přechod nemovitostí vyplývající z dědění, nemůže být nahlíženo, pokud jde o jeho cíle a účinky, jako na takovou operaci, jako je operace dotčená v původním řízení, která se týká převodu nemovitostí vyplývajícího z fúze dvou hospodářských subjektů.

40 Mimoto skutečnost, že vnitrostátní právní úprava neukládá poplatek nebo stanoví snížený poplatek pro určité operace, jako je dědění, nutně neznamená, že poplatek z operace dotčené v původním řízení je v rozporu s čl. 12 odst. 2 směrnice.

41 K takovému závěru lze dojít pouze na základě globálního posouzení daní a poplatků ukládaných na operace, které jsou ve světle jejich cílů a účinků obdobné operaci dotčené v původním řízení, tj. převodu nemovitostí družstva na jiné družstvo vyplývajícímu z jejich fúze.

42 Toto posouzení musí být provedeno ve světle skutkových okolností dotčených v původním řízení a vyžaduje výklad vnitrostátního práva.

43 V tomto ohledu je namístě připomenout, že v rámci řízení uvedeného v článku 234 ES, které je založeno na jasném oddělení funkcí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá výklad vnitrostátního práva, jakož i veškeré posouzení skutkových okolností do pravomoci vnitrostátního soudu (viz zejména rozsudky ze dne 17. června 1999, Piaggio, C-295/97, Recueil, s. I-3735, bod 29; ze dne 5. října

1999, Lirussi a Bizzaro, C-175/98 a C-177/98, Recueil, s. I-6881, bod 37, a ze dne 15. května 2003, RAR, C-282/00, Recueil, s. I-4741, bod 46).

44 Vnitrostátnímu soudu tudíž náleží ověřit, zda poplatek dotčený v původním řízení je vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace ve státě, který daň nebo poplatek vybírá.

45 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou a třetí otázku odpovědět tak, že takový poplatek, jako je poplatek dotčený v původním řízení, může být odchylně od čl. 10 písm. c) směrnice považován za daň z převodu povolenou čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice za podmínky, že není vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace ve státě, který daň nebo poplatek vybírá. Vnitrostátnímu soudu náleží ověřit, zda tento poplatek je v souladu s ustanoveními čl. 12 odst. 2 směrnice.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Na takový poplatek uložený za provedení změny údajů v katastru nemovitostí, jako je poplatek dotčený v původním řízení, se v zásadě vztahuje zákaz uvedený v čl. 10 písm. c) směrnice Rady 69/335/EHS ze dne

17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění vyplývajícím ze směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985.

2) Takový poplatek, jako je poplatek dotčený v původním řízení, může být odchylně od čl. 10 písm. c) směrnice 69/335, ve znění vyplývajícím ze směrnice 85/303, považován za daň z převodu povolenou čl. 12 odst. 1 písm. b) směrnice 69/335, ve znění vyplývajícím ze směrnice 85/303, za podmínky, že není vyšší než daně a poplatky ukládané na obdobné operace ve státě, který daň nebo poplatek vybírá.

Vnitrostátnímu soudu náleží ověřit, zda tento poplatek je v souladu s ustanoveními čl. 12 odst. 2 směrnice 69/335, ve znění vyplývajícím ze směrnice 85/303.

Podpisy.