SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 15. junija 2006*

V zadevi C-264/04,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Amtsgericht Breisach (Nemčija) z odločbo z dne 7. junija 2004, ki je na Sodišče prispela 22. junija 2004, v postopku

Badischer Winzerkeller eG

proti

Land Baden-Württemberg,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, S. von Bahr (poročevalec) in A. Borg Barthet, sodnika,

* Jezik postopka: nemščina.

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. novembra 2005,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Land Baden-Württemberg K. Ehmann, zastopnik,

– za nemško vlado A. Tiemann, zastopnik,

– za avstrijsko vlado H. Dossi, zastopnik,

– za poljsko vlado T. Nowakowski, zastopnik,

– za Komisijo Evropskih skupnosti L. Ström van Lier in F. Hoffmeister, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 10(c) in 12 Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25) v različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med zadrugo Badischer Winzerkeller eG (v nadaljevanju: Badischer Winzerkeller) in Land Baden-Württemberg (zvezna dežela Baden-Württemberg) zaradi obračuna takse za poočitev v zemljiški knjigi.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 4(1) in (2) Direktive našteva transakcije, ki so zavezane in so lahko še naprej zavezane dajatvi na kapital.

4 Člen 10 Direktive določa:

„Razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov:

(a) v zvezi s transakcijami iz člena 4;

(b) v zvezi z vložki, posojili ali opravljanjem storitev, ki so del transakcij iz člena 4;

(c) v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je družba, združenje ali pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.“

5 Člen 12(1)(b) Direktive določa, da države članice ne glede na člena 10 in 11 te direktive lahko obračunajo dajatve na prenos, vključno z davki na registracijo nepremičnin, na prenos poslovanja ali nepremičnin na svojem ozemlju družbi, združenju ali pravni osebi, ki posluje zaradi pridobivanja dobička.

6 V skladu s členom 12(2) Direktive dajatve in davki iz odstavka 1(b) tega člena ne morejo presegati tistih, ki se uporabljajo za podobne transakcije v državi članici, ki jih obračunava.

Nacionalna ureditev

7 Člen 82 zakona o vodenju zemljiške knjige in o registraciji nepremičnin (Grundbuchordnung) z dne 26. maja 1994 (BGBl. 1994 I, str. 1114) določa:

„Če zaradi prenosa pravic, ki ni bil izveden v zemljiški knjigi, vpis lastnika ni več pravilen, mora Grundbuchamt [zemljiškoknjižno sodišče] lastniku ali izvršitelju oporoke, ki je zadolžen za upravljanje z nepremičnino, naložiti, naj predlaga poočitev v zemljiški knjigi in predloži listine, ki so za to potrebne."

8 Člen 60, od (1) do (4), zveznega zakona o stroških postopka v nepravdnih zadevah (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit) z dne 26. julija 1957 (BGBl. 1957 I, str. 960, v nadaljevanju: Kostenordnung) določa:

„(1) Za vpis lastnika ali solastnikov se taksa obračuna v celoti.

(2) Za vpis zakonca, zunajzakonskega partnerja ali potomcev vpisanega lastnika se plača taksa, zmanjšana za polovico, tudi kadar do tega vpisa pride zaradi določitve deležev na skupnem premoženju ali delitve dediščine ali kadar so te osebe naknadno vpisane kot solastniki nepremičnin, ki spadajo v skupno premoženje; na vpis na podlagi delitve dediščine ali določitve deležev na skupnem premoženju ne vpliva dejstvo, ali so bili dediči ali osebe, ki uveljavljajo pravice na skupnem premoženju, medtem že vpisani v zemljiško knjigo.

(3) Če so takse hkrati obračunane na podlagi odstavkov 1 in 2, se taksa najprej obračuna v celoti, na podlagi celotne vrednosti; tako obračunan znesek se zmanjša za polovico pri osebah, ki so za vpis na podlagi odstavka 2 dolžne plačati takso, zmanjšano za polovico.

(4) Za vpis dedičev vpisanega lastnika se ne plača taksa iz odstavkov od 1 do 3, če je bil predlog za vpis v zemljiško knjigo vložen v dveh letih po smrti.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Amtsgericht Breisach navaja, da je bila združitev s pripojitvijo zadruge Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, s sedežem v Breisach am Rheinu, (v nadaljevanju: Weinbau) k zadrugi Badischer Winzerkeller 3. avgusta 1995 vpisana v register zadrug Amtsgericht Freiburg.

10 Amtsgericht Breisach je poudarilo, da je bila zadruga Weinbau v zemljiško knjigo v Breisachu vpisana kot lastnica več nepremičnin.

11 Grundbuchamt naj bi 10. junija 1997 poočitilo spremembo imena lastnice, ki je postala zadruga Badischer Winzerkeller. Za to poočitev naj bi v skladu s členi 19,

20 in 60(1) Kostenordnung zahtevalo plačilo zneska okrog 5100 EUR na podlagi vrednosti nepremičnine okrog 3.400.000 EUR.

12 Zadruga Badischer Winzerkeller je z dopisom z dne 19. marca 2001 vložila ugovor zoper odločbo o odmeri takse, ki ga je v znatnem delu utemeljila z Direktivo.

13 Amtsgericht Breisach meni, da za takso, obračunano na podlagi člena 60 Kostenordnung, načeloma velja prepoved iz člena 10(c) Direktive, in sicer kot za formalnost, ki ji je pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

14 Po mnenju Amtsgericht Breisach bi bilo treba preučiti, ali ta taksa, tako kot menijo nekatera nemška sodišča, pomeni dajatev na prenos, ki jo dovoljuje člen 12(1)(b) ali (c) te direktive.

15 Amtsgericht Breisach opozarja na to, da bi Sodišče, če bi menilo, da za takso, kot je ta iz člena 60 Kostenordnung, velja izjema iz člena 12(1) Direktive, moralo v skladu s členom 12(2) te direktive preveriti tudi, da ta taksa ne presega dajatev ali davkov, ki se uporabljajo za podobne transakcije v zadevni državi članici. V zvezi s tem Amtsgericht Breisach opozarja, da člen 60 Kostenordnung za poočitev v zemljiški knjigi na podlagi dedovanja ne določa plačila takse, če je bil predlog za poočitev vložen v dveh letih po smrti.

16 Na podlagi teh ugotovitev je Amtsgericht Breisach prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba Direktivo Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, v različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 73/79/EGS z dne 9. aprila 1973, o spremembi okvira uporabe zmanjšane stopnje dajatve na kapital, določene za nekatera reorganizacijska dejanja družbe s členom 7(1)(b) direktive o posrednih davkih na zbiranje kapitala, Direktive Sveta 73/80/EGS z dne 9. aprila 1973 o določitvi skupnih stopenj za dajatev na kapital, Direktive Sveta 74/553/EGS z dne 7. novembra 1974 o spremembi člena 5(2) Direktive 69/335 in Direktive Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 o spremembi Direktive 69/335 (v nadaljevanju: Direktiva) razlagati tako, da za vse transakcije iz člena 10(c) Direktive velja prepoved, ki jo določa ta člen, ne glede na pogoje iz člena 4?

2. Ali pri uporabi Direktive ni treba razlikovati med davki in taksami, obračunanimi za storitve državnih organov, tako da bi bilo te ‚takse' v smislu Kostenordnung mogoče enačiti z dajatvami na prenos?

3. Če je odgovor Sodišča na drugo vprašanje pritrdilen, mu sledi vprašanje: ali je treba člen 12(2), zadnji stavek, Direktive razlagati tako, da je dovoljena izjema, ki temelji na tem, da na primer člen 60 Kostenordnung […] za poočitev v zemljiški knjigi na podlagi dedovanja ne določa plačila takse, če je bil predlog za poočitev vložen v dveh letih po smrti?"

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

17 S prvim vprašanjem nacionalno sodišče v bistvu sprašuje, ali za takso, ki se obračuna za poočitev v zemljiški knjigi v primeru združitve dveh pravnih oseb, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, lahko velja prepoved iz člena 10(c) Direktive.

18 Opozoriti je treba, da ta določba državam članicam prepoveduje obračunavanje davkov, razen dajatve na kapital, v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

19 Sodišče je že poudarilo, da je prepoved iz člena 10(c) Direktive dodana prepovedim iz člena 10(a) in (b) te direktive, ki se sklicuje na primere, opisane v členu 4 Direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 27. oktobra 1998 v zadevi AGAS, C-152/97, Recueil, str. I-6553, točka 21). To prepoved upravičuje dejstvo, da so, čeprav obravnavni davki niso obračunani na vložke kapitala kot take, kljub temu obračunani zaradi formalnosti v zvezi s pravno obliko družbe, torej zaradi sredstva, ki se uporabi za zbiranje kapitala, tako da bi njihovo obdržanje lahko tudi ogrozilo cilje, ki jih zasleduje Direktiva (sodbi z dne 11. junija 1996 v zadevi Denkavit Internationaal in drugi, C-2/94, Recueil, str. I-2827, točka 23, in zgoraj navedena sodba AGAS, točka 21).

20 Za ugotovitev, ali za takso, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, velja prepoved iz člena 10(c) Direktive, je torej treba preučiti, ali so pogoji, ki so določeni s to določbo, izpolnjeni.

21 Iz predložitvene odločbe izhaja, da je zadruga Badischer Winzerkeller pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička v smislu člena 3(2) Direktive. Člen 10(c) te direktive se torej zanjo uporablja.

22 Preučiti je treba še, ali se taksa, ki je sporna v postopku v glavni stvari, obračunava v zvezi z registracijo ali katero koli drugo formalnostjo, ki ji je taka pravna oseba lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

23 Kar zadeva vprašanje, ali je razlog za poočitev v zemljiški knjigi, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, pravna oblika zadruge Badischer Winzerkeller, je treba ugotoviti, da ta poočitev potrjuje prenos nepremičnin z zadruge Weinbau na zadrugo Badischer Winzerkeller, ki je neposredna posledica njune združitve. Poočitev je torej formalnost, ki ji je družba zavezana zaradi svoje pravne oblike.

24 Nasprotno pa se ne zdi, da bi bila poočitev v zemljiški knjigi v ožjem pomenu formalnost pred začetkom poslovanja pravne osebe, kot je zadruga Badischer Winzerkeller.

25 V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba določiti, ali poočitev v zemljiški knjigi, ne da bi uradno pomenila formalnost pred začetkom poslovanja zadevne pravne osebe, kljub temu pogojuje nadaljevanje tega poslovanja (glej, kar zadeva vpis povečanja kapitala, sodbi z dne 2. decembra 1997 v zadevi Fantask in drugi, C-188/95, Recueil, str. I-6783, točka 22, in z dne 29. septembra 1999 v zadevi Modelo, tako imenovana „Modelo I“, C-56/98, Recueil, str. I-6427, točka 25).

26 V zvezi s tem je treba navesti, da je Sodišče že večkrat ugotovilo, da je, kadar je treba za transakcijo, ki jo opravi pravna oseba, kot je na primer povečanje kapitala ali sprememba statuta, po nacionalnem pravu obvezno opraviti določeno pravno formalnost, ta formalnost pogoj za nadaljevanje poslovanja te pravne osebe (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Modelo I, točka 26; sodbe z dne 21. septembra 2000 v zadevi Modelo, tako imenovana „Modelo II“, C-19/99, Recueil, str. I-7213, točka 26; z dne 26. septembra 2000 v zadevi IGI, C-134/99, Recueil, str. I-7717, točka 24; z dne 21. junija 2001 v zadevi SONAE, C-206/99, Recueil, str. I-4679, točka 30, in z dne 19. marca 2002 v zadevi Komisija proti Grčiji, C-426/98, Recueil, str. I-2793, točka 30).

27 Do enakih ugotovitev je treba priti glede transakcije, kot je ta, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, in sicer ko pravna oseba pridobi nepremičnine s pomočjo združitve s pripojitvijo, ki mora biti po nemškem pravu obvezno poočitena v zemljiški knjigi.

28 Iz tega izhaja, da taksa, ki se obračuna za poočitev v zemljiški knjigi, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, pomeni davek, obračunan za formalnost, ki ji je pravna oseba, ki posluje zaradi pridobivanja dobička, lahko zavezana pred začetkom poslovanja zaradi svoje pravne oblike.

29 Glede na zgoraj navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da za takso, ki se obračuna za poočitev v zemljiški knjigi, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, načeloma velja prepoved iz člena 10(c) Direktive.

Drugo in tretje vprašanje

30 Z drugim in tretjim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je takso, ki se obračuna za poočitev v zemljiški knjigi, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, ne glede na člen 10(c) Direktive, pod določenimi pogoji mogoče šteti za dajatev na prenos, ki jo dovoljuje člen 12 te direktive.

31 V zvezi s tem je treba navesti, da člen 12(1) Direktive taksativno določa davke in dajatve, ki niso dajatev na kapital, in s katerimi se ne glede na člena 10 in 11 te direktive lahko obdavči kapitalske družbe pri transakcijah, ki so določene v teh dveh členih (glej v tem smislu sodbi z dne 2. februarja 1988 v zadevi Dansk Sparinvest, 36/86, Recueil, str. 409, točka 9, in z dne 20. aprila 1993 v združenih zadevah Ponente Carni in Cispadana Costruzioni, C-71/91 in C-178/91, Recueil, str. I-1915, točka 24).

32 Dajatve na prenos iz člena 12(1)(b) Direktive je treba šteti za dajatve na vpis, ki se jih obračuna ob nekaterih transakcijah prenosa nepremičnin ali poslovanja, na podlagi splošnih in objektivnih meril (sodba z dne 11. decembra 1997 v zadevi Immobiliare SIF, C-42/96, Recueil, str. I-7089, točka 34).

33 Ta določba ne razlikuje med dajatvami na prenos, ki jih lahko obračunajo države članice. Državam članicam na splošno omogoča, da razen dajatve na kapital obračunajo dajatve, katerih obdavčljivi dogodek je objektivno vezan na prenos lastninske pravice na nepremičninah ali poslovanja (glej zgoraj navedeno sodbo Immobiliare SIF, točka 35).

34 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da je taksa, ki je sporna v postopku v glavni stvari in ki se obračuna na podlagi splošnih in objektivnih meril, in sicer, v skladu s predložitveno odločbo, na podlagi vrednosti predmeta transakcije, objektivno povezana s prenosom lastninske pravice na nepremičninah z zadruge Weinbau na zadrugo Badischer Winzerkeller s pomočjo združitve s pripojitvijo prve k drugi.

35 Zdi se torej, da obračunavanje takse, kot je ta, ki je sporna v postopku v glavni stvari, pomeni dajatev na prenos v smislu člena 12(1)(b) Direktive.

36 Kljub temu pa je ta taksa dejansko lahko dovoljena le, če v skladu s členom 12(2) Direktive ne presega davkov ali dajatev, ki se uporabljajo za podobne transakcije v državi članici, ki jih obračunava.

37 V zvezi s tem je predložitveno sodišče navedlo, da nacionalna ureditev pod določenimi pogoji za poočitev v zemljiški knjigi na podlagi dedovanja ne določa plačila takse, če je predlog za poočitev vložen v dveh letih po smrti.

38 Za določitev, ali je mogoče šteti, da je dedovanje podobno transakciji, kot je ta, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, je treba upoštevati tako njene cilje kot njene učinke.

39 Ugotoviti je treba, da prenosa nepremičnin, ki izhaja iz dedovanja, glede ciljev in učinkov ni mogoče enačiti s transakcijo, kot je ta, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, ki zadeva prenos nepremičnin, ki je posledica združitve dveh gospodarskih subjektov.

40 Poleg tega dejstvo, da nacionalna ureditev ne nalaga takse ali za nekatere transakcije, kot je dedovanje, določa zmanjšano takso, ne pomeni nujno, da je taksa, ki se uporablja za transakcijo, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, v nasprotju s členom 12(2) Direktive.

41 Do takega sklepa je mogoče priti le s pomočjo splošne preučitve dajatev in davkov, ki se uporabljajo za transakcije, ki so glede njihovih ciljev in učinkov podobne transakciji, ki je predmet obravnave v postopku v glavni stvari, in sicer prenosu nepremičnin z ene zadruge na drugo, ki je posledica njune združitve.

42 To preučitev je treba opraviti ob upoštevanju dejanskih okoliščin, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, in zahteva razlago nacionalnega prava.

43 Glede tega je treba opozoriti, da sta v okviru postopka iz člena 234 ES, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, razlaga nacionalnega prava ter presoja zadevnih dejstev v pristojnosti nacionalnega sodišča (glej zlasti sodbe z dne 17. junija 1999 v zadevi Piaggio, C-295/97, Recueil, str. I-3735, točka 29; z dne 5. oktobra 1999 v združenih zadevah Lirussi in Bizzaro, C-175/98 in C-177/98,

Recueil, str. I-6881, točka 37, in z dne 15. maja 2003 v zadevi RAR, C-282/00, Recueil, str. I-4741, točka 46).

44 Nacionalno sodišče mora torej preveriti, ali taksa, ki je sporna v postopku v glavni stvari, presega tiste, ki se uporabljajo za podobne transakcije v državi članici obdavčitve.

45 Upoštevajoč zgoraj navedeno je treba na drugo in tretje vprašanje odgovoriti, da je takso, kakršna je ta, sporna v postopku v glavni stvari, ne glede na člen 10(c) Direktive mogoče šteti za dajatev na prenos, dovoljeno s členom 12(1)(b) Direktive, pod pogojem, da ne presega tistih, ki se uporabljajo za podobne transakcije v državi članici obdavčitve. Nacionalno sodišče mora preveriti, ali je ta taksa v skladu z določbami člena 12(2) Direktive.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Za takso, ki se obračuna za poočitev v zemljiški knjigi, kakršna je ta, sporna v postopku v glavni stvari, načeloma velja prepoved iz člena 10(c) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na**

zbiranje kapitala, v različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985.

2. Takso, kakršna je ta, sporna v postopku v glavni stvari, je ne glede na člen 10(c) Direktive 69/335, v različici, ki izhaja iz Direktive 85/303, mogoče šteti za dajatev na prenos, dovoljeno s členom 12(1)(b) Direktive 69/335, v različici, ki izhaja iz Direktive 85/303, pod pogojem, da ne presega tistih, ki se uporabljajo za podobne transakcije v državi članici obdavčitve.

Nacionalno sodišče mora preveriti, ali je ta taksa v skladu z določbami člena 12(2) Direktive 69/33,5 v različici, ki izhaja iz Direktive 85/303.

Podpisi