

Vec C-193/04

Fazenda Pública

proti

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Supremo Tribunal Administrativo)

„Nepriame dane z tvorby a zvýšenia základného imania – Smernica 69/335/EHS – Prevod obchodných podielov spoločnosti s ručením obmedzeným“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Nepriame dane z tvorby a zvýšenia základného imania – Daň z vkladu vyrubovaná obchodným spoločnostiam

[Smernica Rady 69/335, článok 12 ods. 1 písm. a)]

Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že za vyhotovenie notárskej zápisnice o prevode obchodných podielov, ktorý nie je spojený so zvýšením základného imania, sa zaplatí odmena určená paušálne a/alebo vzhľadom na hodnotu prevedeného obchodného podielu, nie je v rozpore so smernicou 69/335 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenou a doplnenou smernicou 85/303.

Na daň, ktorá sa uplatní na túto odmenu, sa totiž vzťahuje výnimka stanovená článkom 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335, ktorá umožňuje vybrať predmetnú daň v prípade prevodu a prechodu cenných papierov, a teda jej výber s ňou nie je v rozpore. Okolnosť, že sa suma odmeny zvyšuje bez obmedzenia priamo úmerne hodnote prevedených obchodných podielov, nemôže ovplyvniť tento záver, keďže článok 12 ods. 1 písm. a) smernice stanovením, že dane uvedené v tomto ustanovení môžu byť „vybraté paušálne alebo nie“, necháva členským štátom možnosť slobodne určiť ich sadzbu.

(pozri body 21 – 25 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

zo 7. septembra 2006 (*)

„Nepriame dane z tvorby a zvýšenia základného imania – Smernica 69/335/EHS – Prevod obchodných podielov spoločnosti s ručením obmedzeným“

Vo veci C-193/04,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Supremo Tribunal Administrativo (Portugalsko) zo 17. marca 2004 a doručený Súdnemu dvoru 26. apríla 2004, ktorý súvisí s konaním:

Fazenda Pública

proti

Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda,

za úasti:

Ministério Público,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory P. Jann, sudcovia N. Colneric, J. N. Cunha Rodrigues, E. Juhász (spravodajca) a E. Levits,

generálna advokátka: C. Stix-Hackl,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 12. mája 2005,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda, v zastúpení: I. Vieira, advogada,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a A. F. Ferreira, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: A. Tiemann, splnomocnená zástupkyňa,
- španielska vláda, v zastúpení: F. Díez Moreno, splnomocnený zástupca,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: L. Ström, G. Braga da Cruz a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania je výklad článku 4 ods. 3, článku 10 písm. c) a článku 12 ods. 1 písm. e) smernice 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), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985 (Ú. v. ES L 156, s. 23; Mim. vyd. 09/001, s. 122, ďalej len „smernica 69/335“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Fazenda Pública (Štátna pokladnica) a

obchodnou spoločnosťou Organon Portuguesa – Produtos Químicos e Farmacêuticos Lda (ďalej len „Organon Portuguesa“), ktorého predmetom je zaplatenie odmeny notára za vyhotovenie notárskej zápisnice o prevode obchodných podielov.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Prvé odôvodnenie smernice 69/335 sa odvoláva na cieľ stanovený Zmluvou, ktorým je podporovanie voľného pohybu kapitálu, na účely vytvorenia hospodárskej únie, ktorej charakteristiky sú podobné charakteristikám domáceho trhu.

4 Druhé odôvodnenie smernice určuje, že nepriame dane z tvorby a zvyšovania základného imania, ktoré sú teraz v účinnosti v členských štátoch, umožňujú vznik diskriminácie, dvojitého zdanenia a rozdielností, ktoré bránia slobodnému pohybu kapitálu a ktoré musia byť následne odstránené harmonizáciou.

5 S týmto cieľom šieste a siedme odôvodnenie smernice 69/335 stanovujú nutnosť vybrať len jediný raz daň z tvorby a zvyšovania základného imania na trhu Spoločenstva, v rovnakej výške vo všetkých členských štátoch a zosúladenú pokiaľ ide o jej štruktúru a sadzby. Nakoniec ôsme odôvodnenie tejto smernice uvádza odstránenie všetkých ďalších nepriamych daní, ktoré majú rovnaké vlastnosti ako jediná daň z vkladu.

6 Podľa článku 1 smernice 69/335 „členské štáty zažijú daňou príspevky kapitálu do kapitálových podnikov, ktoré budú zosúladené... [členské štáty vyberajú zosúladenú daň z vkladu do kapitálových obchodných spoločností... – *neoficiálny preklad*]“.

7 Článok 4 ods. 1 smernice 69/335 stanovuje zoznam transakcií, ktoré sú dôvodom pre výber dane z vkladu. Tieto transakcie sa v podstate týkajú buď založenia kapitálovej obchodnej spoločnosti v zmysle tejto smernice alebo zvýšenia základného imania takejto spoločnosti. Odsek 3 uvedeného článku je sformulovaný takto:

„Vytvorenie podľa ods. 1 písm. a) nebude zahŕňať nijaké zmeny ústavných nástrojov alebo nariadení kapitálového podniku a menovite [nie je založením v zmysle odseku 1 písm. a) akákoľvek zmena zakladateľskej zmluvy alebo stanov kapitálovej obchodnej spoločnosti a najmä – *neoficiálny preklad*]:

a) konverziu kapitálového podniku na rôzny typ kapitálového podniku [zmena kapitálovej spoločnosti na kapitálovú spoločnosť iného druhu – *neoficiálny preklad*];

b) transfer z členského štátu na iný členský štát výkonného centra manažmentu alebo registrovaného úradu podniku, firmy, združenia alebo právnickej osoby, ktorá je považovaná v oboch členských štátoch na účely uvažovania kapitálovej dane za kapitálový podnik [premiestnenie štatutárneho sídla, sídla skutočného riadenia spoločnosti, združenia alebo právnickej osoby, ktorá je považovaná v každom z týchto členských štátov pokiaľ ide o výber dane z vkladu za kapitálovú spoločnosť – *neoficiálny preklad*];

c) zmenu cieľov kapitálového podniku [zmena predmetu podnikania – *neoficiálny preklad*];

d) rozšírenie obdobia existencie kapitálového podniku [predĺženie obdobia existencie kapitálovej spoločnosti – *neoficiálny preklad*].“

8 Podľa článku 10 smernice 69/335:

„Okrem kapitálových daní členské štáty nebudú uplatňovať z hľadiska podnikov, firiem, združení alebo právnických osôb pracujúcich pre zisk akékoľvek z hľadiska [Okrem dane z vkladu členské štáty nebudú uplatňovať v rámci obchodných spoločností, združení alebo právnických osôb založených s cieľom dosahovať zisk žiadne dane a poplatky z hľadiska – *neoficiálny preklad*]:

- a) transakcií vzťahujúcich sa na článok 4;
- b) príspevkov, úverov alebo ustanovení služieb, vyskytujúcich sa ako časť transakcií vzťahujúcich sa na článok 4 [vkladov, úverov alebo služieb poskytnutých v rámci transakcií vzťahujúcich sa na článok 4 – *neoficiálny preklad*];
- c) registrácie alebo iných formalít požadovaných pred začatím podnikania, pre ktoré podnik, firma, združenie alebo právnická osoba pracujúca pre zisk môže podliehať z dôvodu právnej formy [registrácie alebo iných formalít požadovaných pred začatím podnikania, pre ktoré obchodná spoločnosť, združenie alebo právnická osoba založené s cieľom dosahovať zisk môže podliehať z dôvodu svojej právnej formy – *neoficiálny preklad*].“

9 Článok 11 smernice 69/335:

„Členské štáty nebudú podliehať nijakej forme zdaťovania [nezavedú nijakú formu zdaťovania – *neoficiálny preklad*] pre akékoľvek:

- a) vytváranie, vydávanie, prijímanie pre kvotáciu na burze, sprístupňovanie na trhu alebo pre obchody na burze, akcie alebo iné cenné papiere rovnakého typu [vytváranie, vydávanie, prijatie na trh burzy, uvedenie do obehu alebo obchodovanie s akciami, obchodnými podielmi alebo inými obdobnými cennými papiermi – *neoficiálny preklad*]...

...“

10 Nakoniec článok 12 smernice 69/335 stanovuje:

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

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

...

- e) dane platené spôsobom poplatkov alebo príspevkov;

...“

Vnútroštátna právna úprava

11 V súlade s článkom 228 ods. 1 portugalského Zákonníka o obchodných spoločnostiach a v súlade s článkom 80 ods. 2 písm. h) portugalského Notárskeho zákonníka prevod obchodných podielov kapitálovej spoločnosti musí mať formu notárskej zápisnice. Odmena za vyhotovenie takejto notárskej zápisnice je stanovená v súlade so sadzbou odmeny notárov schválenou výnosom č. 996/98 z 25. novembra 1998 (*Diário da República* I, séria B, č. 273 z 25. novembra 1998, ďalej len „sadzba“). Táto odmena pozostáva z paušálnej sumy (článok 4 sadzby) a z premenlivej sumy vypočítanej na základe celkovej hodnoty transakcie (článok 5 ods. 1 sadzby).

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

12 Zo spisového materiálu vyplýva, že Organon Portuguesa, spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa portugalského práva, ktorá je v dôsledku tejto skutočnosti kapitálovou spoločnosťou v súlade s článkom 3 ods. 1 písm. a) smernice 69/335, previedla obchodné podiely notárskou zápisnicou z 25. októbra 2001 v notárskej kancelárii v Lisabone. Tento prevod nebol spojený so zvýšením základného imania uvedenej spoločnosti.

13 Za vyhotovenie tejto notárskej zápisnice, ktorú vyžaduje vyššie uvedená právna úprava a na základe v ňou stanoveného spôsobu výpočtu, Organon Portuguesa zaplatila odmenu notára v celkovej výške 2 577 150 PTE.

14 Tribunal Tributário de Primeira Instância de Lisboa vyhovel žalobe, ktorou Organon Portuguesa napadla úhradu uvedenej odmeny notára. Tento rozsudok Fazenda Pública napadla opravným prostriedkom na Supremo Tribunal Administrativo, ktorý rozhodol prerušiť konanie a položiť tieto prejudiciálne otázky Súdnemu dvoru:

„1. Vzhľadom na ustanovenia článku 4 ods. 3 [smernice 69/335] na odmenu notára zaplatenú za úradné zaznamenanie prevodu obchodného podielu obchodnej spoločnosti?

2. Je článok 5 ods. 1 v spojení s článkom 3 písm. c) sadzby notárskej odmeny... v znení účinnom v čase skutkových okolností zlučiteľný s článkom 10 písm. c) a s článkom 12 ods. 1 písm. e) smernice 69/335..., keďže stanovuje, že za úradné zaznamenanie prevodu obchodného podielu sa zaplatí odmena, ktorej výška je výlučne stanovená vzhľadom na hodnotu prevedeného obchodného podielu bez obmedzenia výšky tejto sumy a bez ohľadu na hodnotu poskytnutej služby?“

O prejudiciálnych otázkach

15 Týmito otázkami, ktoré treba skúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je s ustanoveniami smernice 69/335 v rozpore vnútroštátna právna úprava, aká je vo veci samej, ktorá stanovuje, že v prípade vyhotovenia notárskej zápisnice o prevode obchodného podielu, ktorý nie je spojený so zvýšením základného imania, sa zaplatí odmena, ktorej výška je výlučne určená vzhľadom na hodnotu prevedeného obchodného podielu, bez obmedzenia výšky sumy a bez ohľadu na hodnotu poskytnutej služby.

16 Pre poskytnutie potrebnej odpovede vnútroštátnemu súdu sa Súdny dvor obmedzí na skúmanie relevantných ustanovení smernice 69/335.

17 V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora odmena zaplatená za vyhotovenie notárskej zápisnice o úkone, na ktorý sa vzťahuje smernica 69/335, v rámci systému, ako je vo veci samej, charakterizovaného spoločnosťou, že notári sú štátnymi úradníkmi a že odmena je im sčasti zaplatená s cieľom financovať ich úlohy, tvorí zdanenie v zmysle tejto smernice (rozsudky z 29. septembra 1999, Modelo, C-56/98, Zb. s. I-6427, bod 23, a z 21. septembra 2000, Modelo, C-19/99, Zb. s. I-7213, bod 23).

18 Článok 11 písm. a) smernice 69/335 zakazuje akékoľvek zdanenie vytvárania, vydávania, prijatia na trh burzy, uvedenia do obehu alebo obchodovania s akciami, obchodnými podielmi alebo inými obdobnými cennými papiermi, ako aj certifikátmi zastupujúcimi tieto cenné papiere, bez ohľadu na to, kto je ich emitentom.

19 Toto ustanovenie sa takto tiež zameriava na dane a poplatky vyžadované v prípade podstatných formálnych náležitostí súvisiacich s prevodom obchodných podielov, akým je vo veci samej odmena notára.

20 Napriek tomu článok 12 smernice 69/335 zakotvuje výnimky z ustanovení článkov 10 a 11. Medzi týmito výnimkami sú uvedené v článku 12 ods. 1 písm. a) „dane na transfer [z prevodu a prechodu – *neoficiálny preklad*] cenných papierov, či už je to paušálna sadzba alebo nie“. Je nepochybné, že prevod obchodných podielov je súčasťou pojmu prevod a prechod cenných papierov.

21 V tejto súvislosti vyplýva z judikatúry Súdneho dvora (rozsudok zo 17. decembra 1998, Codan, C-236/97, Zb. s. I-8679, bod 31, a uznesenie z 5. februára 2004, SONAE Distribuição, C-357/02, neuverejnený v Zbierke, bod 23), že článok 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335 umožňuje vybrať predmetnú daň v prípade prevodu a prechodu cenných papierov nezávisle od otázky, či obchodná spoločnosť – emitent týchto cenných papierov je prijatá na trh burzy a či prevod alebo prechod cenných papierov prebehne na burze alebo priamo medzi prevodcom a nadobúdateľom.

22 Preto sa na takúto daň, ktorou je predmetná odmena vo veci samej, vzťahuje výnimka stanovená článkom 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335, a teda jej výber s ňou nie je v rozpore.

23 V tejto súvislosti treba dodať, že okolnosť, že sa suma odmeny zvyšuje bez obmedzenia priamo úmerne hodnote prevedených obchodných podielov, nemôže ovplyvniť tento záver (uznesenie SONAE Distribuição, už citované, bod 25).

24 Článok 12 ods. 1 písm. a) smernice 69/335 totiž tým, že stanovuje, že dane uvedené v tomto ustanovení môžu byť „vybraté paušálne alebo nie“ necháva členským štátom možnosť slobodne určiť ich sadzbu. Okrem toho, tieto dane sa nepovažujú za finančnú odplatu poskytnutej služby, keďže ich suma sa nesmie spájať s cenou zmienennej služby a kritériá stanovené judikatúrou (pozri najmä rozsudok z 21. júna 2001, SONAE, C-206/99, Zb. s. I-4679, body 32 až 34, a tam citovanú judikatúru) na rozlíšenie daní, ktoré majú odplatný charakter v zmysle smernice 69/335, od tých, ktoré nepatria do tejto kategórie, nie sú na ne uplatniteľné (uznesenie SONAE Distribuição, už citované, body 26 a 27).

25 Vzhľadom na tieto úvahy je potrebné odpovedať na položené otázky tak, že vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že za vyhotovenie notárskej zápisnice o prevode obchodných podielov, ktorý nie je spojený so zvýšením základného imania, sa zaplatí odmena určená paušálne a/alebo vzhľadom na hodnotu prevedeného obchodného podielu, nie je v rozpore so smernicou 69/335.

O trovách

26 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Vnútroštátna právna úprava, ktorá stanovuje, že za vyhotovenie notárskej zápisnice o prevode obchodných podielov, ktorý nie je spojený so zvýšením základného imania, sa zaplatí odmena určená paušálne a/alebo vzhľadom na hodnotu prevedeného obchodného podielu, nie je v rozpore so smernicou Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych

daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenou a doplnenou smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985.

Podpisy

* Jazyk konania: portugalský.