

V?c C-212/10

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

v.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Wojewódzki S?d Administracyjny w Gliwicach)

„Dan? – Da? z kapitálu – Sm?rnice 69/335/EHS – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Zdan?ní p?j?ky, kterou kapitálová spole?nost p?ijala od osoby, která má nárok na procentní podíl na zisku této spole?nosti – Právo ?lenského státu znovu zavést zdan?ní, které ke dni jeho p?istoupení k Evropské unii již nebylo v platnosti“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Da? z kapitálu vybíraná od kapitálových spole?ností

(Sm?rnice Rady 69/335, ?l. 4 odst. 2 a ?l. 7 odst. 2)

?lánek 4 odst. 2 sm?rnice 69/335 o nep?ímých daních z kapitálových vklad?, ve zn?ní sm?rnice 85/303, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby ?lenský stát znovu zavedl da? z kapitálu, jejímž p?edm?tem je p?j?ka p?ijatá kapitálovou spole?ností, má-li v?itel právo na podíl na zisku spole?nosti, jestliže tento ?lenský stát p?edtím od vybírání této dan? upustil.

Výraz „mohou být i nadále p?edm?tem dan? z kapitálu“, který se nachází v uvedeném ?l. 4 odst. 2, totiž musí být vykládán v tom smyslu, že implikuje, že aby ?lenské státy mohly operace uvedené v tomto odstavci podrobit dani z kapitálu, musely tyto operace nejenom být zdanitelné ve smyslu tohoto ustanovení podle vnitrostátního práva platného ke dni 1. ?ervence 1984, ale i poté nep?etržit? podléhat takové dani.

(viz body 37, 40 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (?tvrtého senátu)

16. ?ervna 2011 (*)

„Dan? – Da? z kapitálu – Sm?rnice 69/335/EHS – Nep?ímé dan? z kapitálových vklad? – Zdan?ní p?j?ky, kterou kapitálová spole?nost p?ijala od osoby, která má nárok na procentní podíl na zisku této spole?nosti – Právo ?lenského státu znovu zavést zdan?ní, které ke dni jeho p?istoupení k Evropské unii již nebylo v platnosti“

Ve věci C-212/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polsko) ze dne 15. března 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 3. května 2010, v řízení

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda senátu, K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiňas, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. dubna 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Logstor ROR Polska sp. z o.o. T. Konikem, a K. Gilem, doradcy podatkowi,
- za Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach G. Pasterczykem, jako zmocněncem,
- za polskou vládu M. Szpunarem, jakož i A. Kramarczyk a A. Kraiňskou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso a K. Herrmann, 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. 4 odst. 2 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepříímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25) ve znění 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 69/335“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Logstor ROR Polska sp. z o.o. (dále jen „Logstor ROR Polska“), se sídlem v Zabrze (Polsko), a Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (editel daňové komory v Katovicích) ohledně zaplacení daně nazvané „daň z oběhanskoprávních úkonů“, která byla požadována na základě změny společenské smlouvy Logstor ROR Polska v důsledku přejímek, které byly poskytnuty poslední uvedené jejím společníkem.

Právní rámec

3 V souladu s jejím prvním bodem odvodní byla cílem směrnice 69/335 podpora volného pohybu kapitálu, tedy svobody považované za nezbytnou pro vytvoření vnitřního trhu. Za tímto účelem, jak vyplývá z jejího šestého až osmého bodu odvodní, uvedená směrnice směřovala k harmonizaci daní, které podléhají vklady do společností v Evropské unii, zavedením jediné daně z vkladu, která má být v rámci společného trhu uložena pouze jednou, a zrušením všech ostatních nepřímých daní s vlastnostmi stejnými jako tato jediná daň.

4 Za tímto účelem upravily články 1 až 9 uvedené směrnice výběr harmonizované daně z vkladu do kapitálových společností, nazvané „daň z kapitálu“.

5 Podle čl. 4 odst. 1 směrnice 69/335:

„Předmetem daně z kapitálu jsou tyto operace:

[...]

c) zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu;

d) zvýšení obchodního majetku kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu, jehož protihodnotou není poskytnutí podílu na základním kapitálu nebo aktivech společnosti, ale práva obdobná právům společníků, jako je právo hlasovat, podíl na zisku nebo podíl na likvidačním zůstatku;

[...]“

6 Podle čl. 4 odst. 2 této směrnice:

„2. Pokud podléhaly k 1. lednu [ledenci] 1984 dani o sazbě 1 %, mohou být i nadále předmetem daně z kapitálu tyto operace:

[...]

c) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti, má-li větitel právo na podíl na zisku společnosti;

d) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti společníkem, jeho manželem či manželkou, jeho dítětem nebo třetí osobou, ručí-li společník, má-li daná půjčka tutéž funkci jako zvýšení základního kapitálu společnosti.

[...]“

7 Podle čl. 7 odst. 1 a 2 směrnice 69/335:

„1. členské státy osvobodí od daně z kapitálu operace, které nejsou uvedeny v článku 9 a které byly k 1. lednu 1984 od daně osvobozeny nebo zdaňovány sazbou nejvýše 0,50 %.

Na osvobození se vztahují podmínky, které k tomuto dni platily pro osvobození od daně nebo pro zdaňování sazbou nejvýše 0,50 %.

[...]

2. „?lenské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 bu? osvobodit od dan? z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %.“

8 Druhý a t?etí bod od?vodn?ní sm?rnice 85/303, která stanovila zn?ní sm?rnice 69/335 platné v dob? rozhodné z hlediska skutkového stavu v p?vodním ?ízení, stanovily:

„vzhledem k tomu, že hospodá?ské ú?inky dan? z kapitálu jsou škodlivé pro p?eskupování a vývoj podnik?; že takové ú?inky jsou zvláš? škodlivé za stávající konjunktury, kdy má být nezbytn? nutnou prioritou podpora investic;

vzhledem k tomu, že nejlepším ?ešením pro dosažení t?chto cíl? by bylo zrušení dan? z kapitálu; že by však ztráty z p?íjmu, které by vyplynuly z takových opat?ení, byly pro n?které ?lenské státy nep?ijatelné; že proto musí být ?lenským stát?m umožn?no osvobodit od dan? nebo podrobit dani z kapitálu všechny nebo n?které operace spadající do oblasti p?sobnosti této dan?, p?i?emž uvnit? téhož ?lenského státu musí být uplat?ována jediná sazba dan?.“

9 Sm?rnice 69/335 byla zrušena od 1. ledna 2009 ?lánkem 16 sm?rnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nep?ímých daních z kapitálových vklad? (Ú?. v?st. L 46, s. 11).

Vnitrostátní právo

10 Polská republika p?istoupla k Evropské unii dne 1. kv?tna 2004.

Právní p?edpisy týkající se dan? z kapitálu platné ke dni 1. ?ervence 1984

11 Zákon ze dne 19. prosince 1975 o kolkovném (Dz. U ?. 45, položka 226) stanovil, že na úkony týkající se založení spole?nosti fyzickými osobami a právnickými osobami se vztahuje kolkovné. Na?ízení ministerské rady ze dne 16. kv?tna 1983 (Dz. U ?. 34, položka 161), které nabylo ú?innosti dne 1. ?ervence 1983, definovalo p?edm?t a sazbu tohoto kolkovného. Jeho ?l. 54 odst. 5 stanovil:

„Za sou?ást základního kapitálu jsou považovány také p?íjky poskytnuté jedním ze spole?ník? ?i akcioná??, pokud celková výše nesplacených p?íjek p?esahuje 50 % základního kapitálu ke dni poskytnutí p?íjky.“

12 V tomto p?ípad? sazba dan? ?inila 5 % hodnoty p?íjky.

Právní p?edpisy týkající se dan? z kapitálu platné od 1. ledna 2001 do 30. dubna 2004

13 Od 1. ledna 2001 do 30. dubna 2004 podléhaly tytéž operace dani z ob?anskoprávních úkon? s degresivní sazbou dan?.

14 Podle ?l. 1 odst. 1 zákona ze dne 9. zá?í 2000 o dani z ob?anskoprávních úkon? (Dz. U ?. 86, položka 959, dále jen „zákon PCC z roku 2000“) podléhaly dani z ob?anskoprávních úkon? spole?enské smlouvy, jakož i jejich zm?ny, pokud vedly ke zm?n? základu této dan?.

15 ?lánek 1 odst. 3 zákona PCC z roku 2000 stanovil:

„V p?ípad? spole?enské smlouvy se zm?nou smlouvy rozumí:

[...]

4) doplatky, p?j?ky poskytnuté spole?nosti spole?níky (akcioná?i), jakož i p?enechání majetku nebo majetkových práv spole?níkem (akcioná?em) spole?nosti k bezplatnému užívání.“

16 ?lánek 7 odst. 1 bod 9 zákona PCC z roku 2000 definoval podle výše p?j?ek degresivní sazbu dan?, která se pohybovala od 1% do 0,5 % ?ástky operací. P?j?ka dot?ená ve sporu v p?vodním ?ízení tehdy podléhala sazb? dan? ve výši 0,5 %.

Právní p?edpisy týkající se dan? z kapitálu platné od 1. kv?tna 2004 do 31. prosince 2006

17 Zákonem ze dne 19. prosince 2003 o zm?n? zákona o dani z ob?anskoprávních úkon? (Dz. U ?. 6, položka 42) byl zm?n?n zákon PCC z roku 2000 a od této dan? byly osvobozeny p?j?ky poskytnuté kapitálové spole?nosti spole?níkem nebo akcioná?em. Podle ?l. 9 bodu 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000, ve zn?ní vyplývajícím z jednotného textu tohoto zákona platného od 1. kv?tna 2004 (DZ. U ?. 41, položka 399):

„Od dan? jsou osvobozeny následující ob?anskoprávní úkony:

[...]

10) p?j?ky poskytnuté [...]

h) spole?níkem (akcioná?em) kapitálové spole?nosti;

[...]“

Právní p?edpisy týkající se dan? z kapitálu platné od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008

18 ?lánek 9 bod 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000, ve zn?ní platném od 1. kv?tna 2004, který osvobodil od dan? p?j?ky poskytnuté kapitálové spole?nosti spole?níkem nebo akcioná?em, byl zrušen od 1. ledna 2007 na základ? ?l. 2 bodu 9 písm. c) t?etí odrážky zákona ze dne 15. listopadu 2006 o zm?n? zákona o dani d?dické a darovací, jakož i zákona o dani z ob?anskoprávních úkon? (Dz. U ?. 222, položka 1629, dále jen „zákon PCC z roku 2007“).

19 Tyto p?j?ky tedy byly považovány za zm?nu spole?enské smlouvy podle ?l. 1 odst. 3 bodu 2 zákona PCC z roku 2007 a podléhaly jednotné sazb? ve výši 0,5 % podle ?l. 7 odst. 1 bodu 9 tohoto zákona.

Právní p?edpisy týkající se dan? z kapitálu platné od 1. ledna 2009

20 Zákon ze dne 7. listopadu 2008 ((DZ. U ?. 209, položka 1319), provedl do polského práva sm?rnici 2008/7 a osvobodil od dan? z ob?anskoprávních úkon? p?j?ky poskytnuté kapitálové spole?nosti jedním z jejích spole?ník? nebo akcioná?? podle ?l. 9 bodu 10 písm. i) tohoto zákona.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

21 Dne 9. ?ervence 2007 Logstor ROR Polska uzav?ela se svým spole?níkem, a to spole?ností Logstor Holding A/S, dodatek ke smlouv? o p?j?ce ze dne 15. září 2004, podle n?hož byla ?ástka p?vodn? poskytnuté p?j?ky zvýšena o 2 600 000 eur na ?ástku ve výši 5 233 000 eur. Dne 14. srpna 2007 Logstor ROR Polska uzav?ela s týmž spole?níkem další smlouvu o p?j?ce ve výši 8 000 000 PLN.

22 Podle polských právních p?edpis? platných v dob? uvedených p?j?ek podléhaly tyto p?j?ky dani z ob?anskoprávních úkon?.

23 Logstor ROR Polska se domnívala, že podle směrnice 69/335 byla oprávněna požadovat osvobození od daně z oběanskoprávních úkonů ohledně dotčených operací, a požádala proto daňovou správu, aby rozhodla o přiznání přeplatku ve výši celkové částky daně, kterou odvedla.

24 Po zamítnutí této žádosti a správní stížnosti podané proti tomuto zamítnutí Logstor ROR Polska podala žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (správní soud vojvodství Gliwice).

25 Za těchto okolností se Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Opravdu je čl. 4 odst. 2 [směrnice 69/335] členský stát k tomu, aby ke dni 1. ledna 2007 znovu zavedl daň z kapitálu, jejímž předmětem je půjčka, kterou přijala kapitálová společnost, má-li vzhledem k právu na podíl na zisku společnosti, jestliže členský stát ke dni přistoupení [k Unii] (dne 1. května 2004) od vybírání této daně upustil?“

K předběžné otázce

26 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335 ve znění použitelném na spor v převodním řízení musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát znovu zavedl daň z kapitálu, jejímž předmětem je půjčka, kterou přijala kapitálová společnost, má-li vzhledem k právu na podíl na zisku společnosti, jestliže členský stát předtím od vybírání této daně upustil.

27 Úvodem je třeba uvést, že polská vláda zpochybnila u Soudního dvora popis polského práva, který učinil předkládající soud.

28 Uvádí totiž, že tvrzení předkládajícího soudu, že Polská republika upustila ke dni svého přistoupení k Unii od vybírání daně z kapitálu, jejímž předmětem jsou takové půjčky, jako jsou půjčky dotčené v převodním řízení, je nesprávné. Podle této vlády bylo cílem osvobození od daně půjček poskytnutých kapitálovým společnostem jejich akcionáři od 1. května 2004 do 31. prosince 2006 zamezit dvojímu zdanění téhož kapitálu, zaprvé v okamžiku, kdy akcionář poskytl společnosti půjčku, a zadruhé v okamžiku, kdy byla nesplacená část půjčky přeměněna na podíly na společnosti.

29 Polská vláda totiž uvádí, že půjčky poskytnuté kapitálovým společnostem společníkem nebo akcionářem sice byly od roku 2004 do roku 2006 osvobozeny od daně z oběanskoprávních úkonů, avšak v případě zvýšení základního kapitálu vyplývajícího z přeměny takových půjček tomuto tak nebylo, a dále uvádí, že zákon PCC z roku 2007 zrušil zdanění zvýšení základního kapitálu vyplývajícího z půjčky akcionáře nebo společníka, které již podléhalo dani z oběanskoprávních úkonů, a současně znovu zavedl tuto daň na půjčky kapitálovým společnostem poskytnuté jejich společníky nebo akcionáři.

30 V tomto ohledu postačí připomenout, že Soudnímu dvoru nepřísluší, aby v rámci systému soudní spolupráce zavedené článkem 267 SFEU zpochybňoval nebo ověřoval správnost výkladu vnitrostátního práva předkládajícím soudem (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 14. února 2008, Gysen, C-449/06, Sb. rozh. s. I-553, bod 17, jakož i ze dne 11. září 2008, Eckelkamp a další, C-11/07, Sb. rozh. s. I-6845, bod 32).

31 Je tedy třeba, aby Soudní dvůr odpověděl na otázku, která mu byla předložena, na základě závěru předkládajícího soudu, podle něhož Polská republika ke dni svého přistoupení k Unii, tedy k 1. květnu 2004, upustila od zdanění dotčeného v původním řízení.

32 Podle čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335 mohly některé operace „[...] být i nadále předmětem daně z kapitálu [...], pokud podléhaly k 1. červenci 1984 dani o sazbě 1 %“.

33 Toto datum, jež slouží jako referenční datum podle uvedeného čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335, platí rovněž pro Polskou republiku. V případě přistoupení – pokud v aktu o přistoupení nebo jiném aktu Unie neexistuje ustanovení, které stanoví opak – totiž platí odkaz na datum stanovené právem Unie rovněž pro přistupující stát, i když toto datum předchází datu tohoto přistoupení (rozsudek ze dne 21. června 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Sb. rozh. s. I-4985, bod 32). Přitom pokud jde o Polskou republiku, neexistuje v tomto ohledu žádné odlišné ustanovení ani v aktu o přistoupení tohoto státu k Evropské unii, ani v jiném aktu uvedeného práva.

34 V rozsahu, v němž takové případy, jako jsou případy dotčené v původním řízení, podléhaly ke dni 1. července 1984 dani podle čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335, Polská republika tedy mohla při svém přistoupení k Unii rozhodnout, zda nadále podrobí tento typ operací dani z kapitálu.

35 Avšak poté, co upustila od tohoto zdanění ke dni svého přistoupení k Unii a od tohoto dne, jak vyplývá z přezkumu vnitrostátního práva učiněného předkládajícím soudem, se nemohla rozhodnout, že po tomto dni znovu zavede toto zdanění.

36 Článek 4 odst. 2 směrnice 69/335, jehož znění odkazuje na pojem continuity, totiž musí být vykládán ve světle cíle snížit a dokonce zrušit daň z kapitálu, který je uveden v druhém a třetím bodě odvodní směrnice 85/303. S ohledem na tento cíl z uvedeného třetího bodu odvodní vyplývá, že členské státy, které neupustily od vybírání daně z kapitálu, mohly toto zdanění zachovat pouze tehdy, pokud by se v případě zrušení této daně setkaly s rozpočtovými problémy.

37 Výraz „mohou být i nadále předmětem daně z kapitálu“, který se nachází v čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335, musí být tedy vykládán v tom smyslu, že implikuje, že aby členské státy mohly operace uvedené v tomto odstavci podrobit dani z kapitálu, musely tyto operace nejenom být zdanitelné ve smyslu tohoto ustanovení podle vnitrostátního práva platného ke dni 1. července 1984, ale i poté nepřetržitě podléhat takové dani. V opačném případě by členský stát nemohl odvodnit ztrátu příjmů, která vyžaduje zachování daně z kapitálu.

38 Odkaz na den 1. července 1984 učiněný v čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335 tedy nemůže pro členské státy, které k tomuto dni podrobovaly dotčené operace dani z kapitálu, představovat oprávnění znovu zavést takovou daň poté, co od ní upustily, což by bylo v rozporu se zněním tohoto ustanovení a cílem omezit, a dokonce zrušit daň z kapitálu, který sleduje uvedená směrnice.

39 Z toho vyplývá, že členský stát, který na základě čl. 7 odst. 2 směrnice 69/335 po 1. červenci 1984 upustil od výběru daně z kapitálu na některé operace, nemůže znovu zavést takové zdanění těchto operací.

40 V důsledku toho je třeba na předloženou otázku odpovědět, že čl. 4 odst. 2 směrnice 69/335 musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby členský stát znovu zavedl daň z kapitálu, jejímž předmětem je právě kapitálovou společností, má-li vztah právo na podíl na zisku společnosti, jestliže tento členský stát předtím od vybírání této daně upustil.

K nákladům řízení

41 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 4 odst. 2 směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění směrnice Rady 85/303/EHS ze dne 10. června 1985, musí být vykládán v tom smyslu, že brání tomu, aby belgický stát znovu zavedl daň z kapitálu, jejímž předmětem je půjčka přijatá kapitálovou společností, má-li vzhledem k právu na podíl na zisku společnosti, jestliže tento belgický stát předtím od vybírání této daně upustil.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.