ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

16. června 2011 *

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. Jarašiūnas, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

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. Kraińskou, 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 nepřímých 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 společností Logstor ROR Polska sp. z o.o. (dále jen „Logstor ROR Polska“), se sídlem v Zabrze (Polsko), a Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (ředitel daňové komory v Katovicích) ohledně zaplacení daně nazvané „daň z občanskoprávních úkonů“, která byla požadována na základě změny společenské smlouvy Logstor ROR Polska v důsledku půjček, které byly poskytnuty posledně uvedené jejím společníkem.

Právní rámec

Právo Unie

3 V souladu s jejím prvním bodem odůvodnění 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 odůvodnění, uvedená směrnice směřovala k harmonizaci daně, které podléhají vklady do

společností v Evropské unii, zavedením jediné daně z vkladů, 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 vkladů do kapitálových společností, nazvané „daň z kapitálu“.

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

„Předmětem 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. července [červenci] 1984 dani o sazbě 1 %, mohou být i nadále předmětem daně z kapitálu tyto operace:

[…]

c) poskytnutí půjčky kapitálové společnosti, má-li věřitel 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. červenci 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 zdanění sazbou nejvýše 0,50 %.

[…]

2. Členské státy mohou všechny operace neuvedené v odstavci 1 buď osvobodit od daně z kapitálu, nebo je zdanit jednotnou sazbou nejvýše 1 %.“

8 Druhý a třetí bod odůvodnění směrnice 85/303, která stanovila znění směrnice 69/335 platné v době rozhodné z hlediska skutkového stavu v původním řízení, stanovily:

„vzhledem k tomu, že hospodářské účinky daně z kapitálu jsou škodlivé pro přeskupování a vývoj podniků; že takové účinky jsou zvlášť škodlivé za stávající konjunktury, kdy má být nezbytně nutnou prioritou podpora investic;

vzhledem k tomu, že nejlepším řešením pro dosažení těchto cílů by bylo zrušení daně z kapitálu; že by však ztráty z příjmu, které by vyplynuly z takových opatření, byly pro některé členské státy nepřijatelné; že proto musí být členským státům umožněno osvobodit od daně nebo podrobit dani z kapitálu všechny nebo některé operace spadající do oblasti působnosti této daně, přičemž uvnitř téhož členského státu musí být uplatňována jediná sazba daně.“

9 Směrnice 69/335 byla zrušena od 1. ledna 2009 článkem 16 směrnice Rady 2008/7/ES ze dne 12. února 2008 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 46, s. 11).

Vnitrostátní právo

10 Polská republika přistoupila k Evropské unii dne 1. května 2004.

Právní předpisy týkající se daně z kapitálu platné ke dni 1. července 1984

11 Zákon ze dne 19. prosince 1975 o kolkovném (Dz. U č. 45, položka 226) stanovil, že na úkony týkající se založení společnosti fyzickými osobami a právnickými osobami se vztahuje kolkovné. Nařízení ministerské rady ze dne 16. května 1983 (Dz. U č. 34, položka 161), které nabylo účinnosti dne 1. července 1983, definovalo předmět a sazbu tohoto kolkovného. Jeho čl. 54 odst. 5 stanovil:

„Za součást základního kapitálu jsou považovány také půjčky poskytnuté jedním ze společníků či akcionářů, pokud celková výše nesplacených půjček přesahuje 50 % základního kapitálu ke dni poskytnutí půjčky."

12 V tomto případě sazba daně činila 5 % hodnoty půjčky.

Právní předpisy týkající se daně 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 občanskoprávních úkonů s degresivní sazbou daně.

14 Podle čl. 1 odst. 1 zákona ze dne 9. září 2000 o dani z občanskoprávních úkonů (Dz. U č. 86, položka 959, dále jen „zákon PCC z roku 2000“) podléhaly dani z občanskoprávních úkonů společenské smlouvy, jakož i jejich změny, pokud vedly ke změně základu této daně.

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

„V případě společenské smlouvy se změnou smlouvy rozumí:

[…]

4) doplatky, půjčky poskytnuté společnosti společníky (akcionáři), jakož i přenechání majetku nebo majetkových práv společníkem (akcionářem) společnosti k bezplatnému užívání.“

16 Článek 7 odst. 1 bod 9 zákona PCC z roku 2000 definoval podle výše půjček degresivní sazbu daně, která se pohybovala od 1 % do 0,5 % částky operací. Půjčka dotčená ve sporu v původním řízení tehdy podléhala sazbě daně ve výši 0,5 %.

Právní předpisy týkající se daně z kapitálu platné od 1. května 2004 do 31. prosince 2006

17 Zákonem ze dne 19. prosince 2003 o změně zákona o dani z občanskoprávních úkonů (Dz. U č. 6, položka 42) byl změněn zákon PCC z roku 2000 a od této daně byly osvobozeny půjčky poskytnuté kapitálové společnosti společníkem nebo akcionářem.

Podle čl. 9 bodu 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000, ve znění vyplývajícím z jednotného textu tohoto zákona platného od 1. května 2004 (DZ. U č. 41, položka 399):

„Od daně jsou osvobozeny následující občanskoprávní úkony:

[…]

10) půjčky poskytnuté […]

h) společníkem (akcionářem) kapitálové společnosti;

[…]“

Právní předpisy týkající se daně z kapitálu platné od 1. ledna 2007 do 31. prosince 2008

18 Článek 9 bod 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000, ve znění platném od 1. května 2004, který osvobodil od daně půjčky poskytnuté kapitálové společnosti společníkem nebo akcionářem, byl zrušen od 1. ledna 2007 na základě čl. 2 bodu 9 písm. c) třetí odrážky zákona ze dne 15. listopadu 2006 o změně zákona o dani dědické a darovací, jakož i zákona o dani z občanskoprávních úkonů (Dz. U č. 222, položka 1629, dále jen „zákon PCC z roku 2007“).

19 Tyto půjčky tedy byly považovány za změnu společenské smlouvy podle čl. 1 odst. 3 bodu 2 zákona PCC z roku 2007 a podléhaly jednotné sazbě ve výši 0,5 % podle čl. 7 odst. 1 bodu 9 tohoto zákona.

Právní předpisy týkající se daně z kapitálu platné od 1. ledna 2009

20 Zákon ze dne 7. listopadu 2008 ((DZ. U č. 209, položka 1319), provedl do polského práva směrnici 2008/7 a osvobodil od daně z občanskoprávních úkonů půjčky poskytnuté kapitálové společnosti jedním z jejích společníků nebo akcionářů podle čl. 9 bodu 10 písm. i) tohoto zákona.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

21 Dne 9. července 2007 Logstor ROR Polska uzavřela se svým společníkem, a to společností Logstor Holding A/S, dodatek ke smlouvě o půjčce ze dne 15. září 2004, podle něhož byla částka původně poskytnuté půjčky zvýšena o 2 600 000 eur na částku ve výši 5 233 000 eur. Dne 14. srpna 2007 Logstor ROR Polska uzavřela s týmž společníkem další smlouvu o půjčce ve výši 8 000 000 PLN.

22 Podle polských právních předpisů platných v době uvedených půjček podléhaly tyto půjčky dani z občanskoprávních úkonů.

23 Logstor ROR Polska se domnívala, že podle směrnice 69/335 byla oprávněna požadovat osvobození od daně z občanskoprávních 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:

„Opravňuje 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 věřitel právo 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 původním 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 věřitel právo 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 původním 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 občanskoprávních 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 občanskoprávních 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 závěrů 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 půjčky, jako jsou půjčky 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 či 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 kontinuity, totiž musí být vykládán ve světle cíle snížit či dokonce zrušit daň z kapitálu, který je uveden v druhém a třetím bodě odůvodnění směrnice 85/303. S ohledem na tento cíl z uvedeného třetího bodu odůvodnění 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 odůvodnit 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, či 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 půjčka přijatá kapitálovou společností, má-li věřitel 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 členský stát znovu zavedl daň z kapitálu, jejímž předmětem je půjčka přijatá kapitálovou společností, má-li věřitel právo na podíl na zisku společnosti, jestliže tento členský stát předtím od vybírání této daně upustil.

Podpisy.