ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

zo 16. júna 2011 *

Vo veci C-212/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poľsko) z 15. marca 2010 a doručený Súdnemu dvoru 3. mája 2010, ktorý súvisí s konaním:

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), sudcovia K. Schiemann, C. Toader, A. Prechal a E. Jarašiūnas,

* Jazyk konania: poľština.

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: K. Malaček, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. apríla 2011,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Logstor ROR Polska sp. z o.o., v zastúpení: T. Konik a K. Gil, doradcy podatkowi,

— Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach, v zastúpení: G. Pasterczyk, splnomocnený zástupca,

— poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar, A. Kramarczyk a A. Kraińska, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a K. Herrmann, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 4 ods. 2 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 spoločnosťou Logstor ROR Polska sp. z o.o. (ďalej len „spoločnosť Logstor ROR Polska“), usadenou v Zabrze (Poľsko), a Dyrektorom Izby Skarbowej w Katowicach (riaditeľ Daňového úradu v Katowiciach) o zaplatenie dane označenej ako „daň z občianskoprávnych úkonov“, vymáhanej z dôvodu zmeny spoločenskej zmluvy zmluvou o pôžičke, ktorú spoločnosti Logstor ROR Polska poskytol jej spoločník.

Právny rámec

Právo Únie

3 Cieľom smernice 69/335, ako vyplýva z jej prvého odôvodnenia, je podporovať voľný pohyb kapitálu, čo je považované za jednu zo základných slobôd nevyhnutných na vytvorenie jednotného vnútorného trhu. Z tohto dôvodu, ako vyplýva z jej šiesteho až ôsmeho odôvodnenia, sa zameriava na zosúladenie dane, ktorej predmetom sú

vklady do obchodných spoločností v Európskej únii, vytvorením jedinej dane z tvorby a zo zvýšenia základného imania, ktorú možno vybrať len jediný raz v rámci spoločného trhu, a odstránením všetkých ďalších nepriamych daní, ktoré majú rovnaké vlastnosti ako táto jediná daň z vkladu.

4 Na tento účel stanovujú články 1 až 9 uvedenej smernice vyrubovanie zosúladenej dane z vkladov do kapitálových spoločností, ktorá je označovaná ako „daň z vkladu“.

5 Podľa článku 4 ods. 1 smernice 69/335:

„Nasledujúce transakcie budú podliehať dani z vkladu:

…

c) konverzia na kapitálový podnik, firmu, združenie alebo právnickú osobu, ktoré nie sú kapitálovým podnikom [zvýšenie základného imania kapitálovej spoločnosti prostredníctvom peňažných vkladov alebo iných peniazmi oceniteľných hodnôt akéhokoľvek druhu – *neoficiálny preklad*];

d) zvýšenie kapitálu [základného imania – *neoficiálny preklad*] kapitálovej spoločnosti príspevkom aktív ľubovolného druhu, nie akcií kapitálu alebo aktív podniku, ale práv toho istého druhu ako majú spoločníci ako napr. hlasovacie právo, podiel na zisku alebo podiel na likvidačnom zostatku;

…“

6 Podľa článku 4 ods. 2 tej istej smernice:

„Nasledovné transakcie môžu, do rozsahu, v ktorom boli zdanené sadzbou 1 % k 1. júlu 1984, aj naďalej podliehať dani z vkladu:

…

c) poskytnutie úveru kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ nárok na podiel na zisku spoločnosti;

d) poskytnutie úveru kapitálovej spoločnosti spoločníkom, jeho manželom alebo manželkou alebo jeho dieťaťom, ako aj treťou osobou, pokiaľ za takýto úver spoločník ručí, za podmienky, že daný úver plní rovnakú funkciu ako zvýšenie základného imania spoločnosti;

…“

7 Podľa článku 7 ods. 1 a 2 smernice 69/335:

„1. Členské štáty oslobodia od dane z vkladu iné transakcie než tie, ktoré sú uvádzané v článku 9, ktoré boli k 1. júlu 1984 oslobodené od dane alebo zdaňované sadzbou 0,50 % alebo menej.

Oslobodenie od dane bude podliehať podmienkam, ktoré sa k tomto dátumu uplatňovali pri oslobodení od dane alebo prípadne zdanení sadzbou 0,50 % alebo menej.

…

2. Členské štáty môžu osloboditť od dane z vkladu všetky iné transakcie než tie, na ktoré sa vzťahuje odsek 1, alebo ich zdaňovať jednotnou sadzbou nepresahujúcou 1 %."

8 Druhé a tretie odôvodnenie smernice 85/303, ktorá určuje znenie smernice 69/335 účinnej v čase skutkových okolností vo veci samej, stanovujú:

„keďže ekonomický efekt dane z vkladu je škodlivý pre preskupovanie a rozvoj podnikov; keďže takéto účinky sú obzvlášť škodlivé v súčasnej ekonomickej situácii, v ktorej existuje výsostná potreba udeľovania priorít pre stimuláciu investícií;

keďže najlepšie riešenie pre dosiahnutie týchto cieľov by bolo zrušiť daň z vkladu; keďže však straty príjmov, ktoré by mohli vyplynúť z takého opatrenia, sú neakceptovateľné pre určité členské štáty, keďže členský štát musí mať príležitosť oslobodiť alebo zdaniť daňou z vkladu všetky alebo niektoré operácie, na ktoré sa vzťahuje pôsobnosť tejto dane, čím sa rozumie, že jednotná sadzba dane musí byť uplatnená v rámci jedného a toho istého štátu."

9 Smernica 69/335 bola od 1. januára 2009 zrušená článkom 16 smernice Rady 2008/7/ES z 12. februára 2008 o nepriamych daniach z navyšovania kapitálu (Ú. v. EÚ L 46, s. 11).

Vnútroštátne právo

10 Poľská republika pristúpila k Európskej únii 1. mája 2004.

Právna úprava týkajúca sa dani z vkladu účinná k 1. júlu 1984

11 Zákon z 19. decembra 1975 o kolkovej dani (Dz. U č. 45, bod 226) stanovoval, že založenie spoločnosti právnickou alebo fyzickou osobou podliehalo kolkovej dani. Dekrét Rady ministrov zo 16. mája 1983 (Dz. U č. 34, bod 161), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 1983, definoval predmet a sadzbu tejto kolkovej dane. Článok 54 ods. 5 tohto dekrétu stanovoval:

„Pôžičky, ktoré poskytol spoločník alebo akcionár, sa považujú za súčasť základného imania, ak celková suma nesplatenej pôžičky v deň jej poskytnutia prekročí 50 % základného imania."

12 V takom prípade sa uplatnila sadzba dane vo výške 5 % z hodnoty pôžičky.

Právna úprava týkajúca sa dane z vkladu účinná v období od 1. januára 2001 do 30. apríla 2004

13 Od 1. januára 2001 do 30. apríla 2004 boli tie isté transakcie na základe dane z občianskoprávnych úkonov zdaňované degresívnou sadzbou.

14 Článok 1 ods. 1 zákona z 9. septembra 2000 o dani z občianskoprávnych úkonov (Dz. U č. 86, bod 959, ďalej len „zákon PCC z roku 2000“) stanovoval, že dani z občianskoprávnych úkonov podliehajú spoločenské zmluvy a ich zmeny, pokiaľ majú za následok zmenu vymeriavacieho základu tejto dane.

15 Článok 1 ods. 3 zákona PCC z roku 2000 stanovoval:

„V prípade spoločenskej zmluvy sa za jej zmenu považujú:

…

4. dodatočné splátky, pôžičky spoločníkov (akcionárov) poskytnuté spoločnosti a bezodplatný prevod majetku alebo majetkových práv spoločníka (akcionára) na spoločnosť.“

16 Článok 7 ods. 1 bod 9 zákona PCC z roku 2000 definoval v závislosti od výšky pôžičky degresívnu sadzbu dane pohybujúcu sa od 1 % až po 0,5 % zo sumy transakcie. Sporná pôžička vo veci samej podliehala sadzbe vo výške 0,5 %.

Právna úprava účinná od 1. mája 2004 do 31. decembra 2006

17 Zákon z 19. decembra 2003, ktorým sa mení a dopĺňa zákon o dani z občianskoprávnych úkonov (Dz. U č. 6, bod 42) zmenil zákon PCC z roku 2000 tak, že od tejto dane oslobodil pôžičky poskytnuté spoločníkom alebo akcionárom kapitálovej spoločnosti.

Podľa článku 9 bodu 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000 v jeho úplnom znení, účinnom od 1. mája 2004 (Dz. U č. 41, bod 399):

„Od dane sú oslobodené tieto občianskoprávne úkony:

…

10. pôžičky poskytnuté…

h) spoločníkom (alebo akcionárom) kapitálovej spoločnosti;

…“

Právna úprava týkajúca sa dani z vkladu účinná od 1. januára 2007 do 31. decembra 2008

18 Článok 9 bod 10 písm. h) zákona PCC z roku 2000 v znení účinnom od 1. mája 2004, ktorý oslobodzoval pôžičky poskytnuté kapitálovej spoločnosti spoločníkom alebo akcionárom od dane, bol od 1. januára 2007 zrušený článkom 2 bodom 9 písm. c) treťou zarážkou zákona z 15. novembra 2006, ktorým sa mení a dopĺňa jednak zákon o dedičskej dani a dani z darovania a jednak zákon o dani z občianskoprávnych úkonov (Dz. U č. 222, bod 1629, ďalej len „zákon PCC z roku 2007“).

19 Tieto transakcie spočívajúce v poskytnutí pôžičky sa podľa článku 1 ods. 3 bodu 2 zákona PCC z roku 2007 považovali za zmenu spoločenskej zmluvy a zdaňovali sa podľa článku 7 ods. 1 bodu 9 tohto zákona jednotnou sadzbou vo výške 0,5 %.

Právna úprava týkajúca sa dani z vkladu účinná od 1. januára 2009

20 Zákon zo 7. novembra 2008 (DZ. U č. 209, bod 1319) prebral do poľského práva smernicu 2008/7 a oslobodil od dane z občianskoprávnych úkonov pôžičky, ktoré podľa jeho článku 9 bodu 10 písm. i) kapitálovej spoločnosti poskytol jej spoločník alebo akcionár.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

21 Spoločnosť Logstor ROR Polska uzatvorila 9. júla 2007 so svojím spoločníkom Logstor Holding A/S dodatok k zmluve o pôžičke podpísanej 15. septembra 2004, na základe ktorého sa suma pôvodne poskytnutej pôžičky zmenila zvýšením o 2 600 000 eur na sumu 5 233 000 eur. Dňa 14. augusta 2007 uzatvorila spoločnosť Logstor ROR Polska s tým istým spoločníkom ďalšiu zmluvu o pôžičke na sumu 8 000 000 zlotých.

22 Tieto transakcie, ktorých predmetom boli pôžičky v súlade s poľskou právnou úpravou účinnou v čase ich uskutočnenia, podliehali dani z občianskoprávnych úkonov.

23 Keďže sa spoločnosť Logstor ROR Polska domnievala, že na základe uplatnenia smernice 69/335 mala nárok na oslobodenie predmetných transakcií od dane z občianskoprávnych úkonov, požiadala daňovú správu, aby rozhodla o priznaní preplatku zodpovedajúcemu výške celej dane, ktorú zaplatila.

24 Po zamietnutí jej žiadosti a po správnom opravnom prostriedku podanom proti tomuto zamietavému rozhodnutiu spoločnosť Logstor ROR Polska podala žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Správny súd vo veľkovojvodstve Gliwice).

25 Za týchto okolností Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Oprávňuje článok 4 ods. 2 [smernice 69/335] členský štát, aby od 1. januára 2007 opätovne zaviedol daň z vkladu, ktorej predmetom je poskytnutie pôžičky kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ právo na podiel na zisku spoločnosti, pokiaľ sa členský štát v deň pristúpenia [k Únii] (1. mája 2004) už vzdal vyberania tejto dane?“

O prejudiciálnej otázke

26 Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sa má článok 4 ods. 2 smernice 69/335 v znení, ktoré sa uplatní na spor vo veci samej, vykladať v tom zmysle, že bráni členskému štátu, aby opätovne zaviedol daň z vkladu pozostávajúceho z pôžičky poskytnutej kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ právo na podiel na zisku spoločnosti, pokiaľ sa tento členský štát už predtým vzdal vyberania tejto dane.

27 Na úvod je potrebné uviesť, že poľská vláda pred Súdnym dvorom namietala opis poľských právnych predpisov podaný vnútroštátnym súdom.

28 Poľská vláda tvrdí, že vnútroštátny súd nesprávne uvádza, že Poľská republika sa pri pristúpení k Únii vzdala práva vyberať daň z vkladu spočívajúcom v takých transakciách, ako sú pôžičky vo veci samej. Podľa nej cieľom oslobodenia pôžičiek, ktoré kapitálovým spoločnostiam poskytli ich akcionári od dane v období od 1. mája 2004 do 31. decembra 2006, bolo zabrániť dvojitému zdaneniu tohto istého kapitálu, a to prvýkrát vtedy, keď akcionár poskytol pôžičku spoločnosti, a druhýkrát, keď sa jej nesplatená časť previedla na obchodný podiel.

29 Poľská vláda tvrdí, že hoci pôžičky, ktoré kapitálovým spoločnostiam poskytli spoločníci alebo akcionári, boli v období rokov 2004 až 2006 oslobodené od dane z občianskoprávnych úkonov, nebolo tomu tak v prípade tvorby a zvýšenia základného imania, ktoré vyplývalo z prevedenia týchto pôžičiek, pričom zákon PCC z roku 2007 naopak zrušil zdanenie tvorby a zvýšenia základného imania vyplývajúce z pôžičky, ktorú poskytol akcionár alebo spoločník, ktorí už podliehali dani z občianskoprávnych úkonov, a zároveň opätovne zdanil pôžičky, ktoré kapitálovým spoločnostiam poskytli ich spoločníci a akcionári.

30 V tejto súvislosti stačí pripomenúť, že v rámci systému súdnej spolupráce, ktorý je ustanovený v článku 267 ZFEÚ, Súdnemu dvoru neprináleží spochybňovať alebo overovať správnosť výkladu vnútroštátneho práva poskytnutého vnútroštátnym súdom (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. februára 2008, Gysen, C-449/06, Zb. s. I-553, bod 17, a z 11. septembra 2008, Eckelkamp a i., C-11/07, Zb. s. I-6845, bod 32).

31 Preto Súdny dvor na položenú otázku odpovie na základe opisu stavu, ktorý mu poskytol vnútroštátny súd a podľa ktorého sa Poľská republika ku dňu pristúpenia k Únii, t. j. k 1. máju 2004, vzdala výberu predmetnej dane vo veci samej.

32 Podľa článku 4 ods. 2 smernice 69/335 niektoré transakcie mohli „do rozsahu, v ktorom boli zdanené sadzbou 1 % k 1. júlu 1984, aj naďalej podliehať dani z vkladu“.

33 Tento dátum, ktorý treba podľa článku 4 ods. 2 smernice 69/335 považovať za referenčný dátum, rovnako platí aj pre Poľskú republiku. V prípade pristúpenia platí, že pokiaľ neexistuje odlišné ustanovenie v akte o pristúpení alebo inom akte Únie, odkaz na dátum stanovený v práve Únie zaväzuje aj pristupujúci štát, a to i v prípade, že tento dátum je skorší ako dátum pristúpenia (rozsudok z 21. júna 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Zb. s. I-4985, bod 32). Pokiaľ ide o Poľskú republiku, v akte o podmienkach jej pristúpenia k Európskej únii a ani v žiadnom inom akte práva Únie však neexistuje v tomto smere nijaké odlišné ustanovenie.

34 Pokiaľ také transakcie, ako sú pôžičky vo veci samej, podliehali k 1. júlu 1984, dani v zmysle článku 4 ods. 2 smernice 69/335, Poľská republika bola oprávnená pri vstupe do Únie i naďalej uplatňovať na tento typ transakcií daň z vkladu.

35 Poľská republika ju však nemohla po tom, ako sa vzdala tejto dane k dátumu pristúpenia k Únii alebo po jej pristúpení, neskôr opätovne zaviesť, tak ako to vyplýva z analýzy vnútroštátneho práva urobenej vnútroštátnym súdom.

36 Článok 4 ods. 2 smernice 69/335, ktorého znenie odkazuje na nepretržitosť, sa má vykladať vo svetle cieľa smerujúceho k obmedzeniu alebo dokonca zrušeniu dane z vkladu, ktorý uvádza druhé a tretie odôvodnenie smernice 85/303. Z hľadiska tohto cieľa z uvedeného tretieho odôvodnenia vyplýva, že členské štáty, ktoré sa nevzdali vyberania dane z vkladu, si ju môžu ponechať len vtedy, ak by v prípade zrušenia tejto dane boli vystavené rozpočtovým ťažkostiam.

37 Formulácia „môžu… naďalej podliehať dani z vkladu“, ktorú obsahuje článok 4 ods. 2 smernice 69/335, sa má vykladať v tom zmysle, že implikuje, že na to, aby členský štát na transakcie uvedené v tomto odseku mohol uplatňovať daň z vkladu, tieto transakcie musia byť nielen zdaniteľné v zmysle tohto ustanovenia podľa vnútroštátneho práva platného k 1. júlu 1984, ale musia aj nepretržite podliehať tomuto zdaňovaniu. V opačnom prípade členský štát by neodôvodnil stratu príjmov, ktoré si vyžadujú zachovanie dane z vkladu.

38 Odkaz na dátum 1. júl 1984 uvedený v článku 4 ods. 2 smernice 69/335 neoprávňuje členské štáty, ktoré na sporné transakcie uplatňovali daň z vkladu, aby ju opätovne zaviedli po tom, ako sa jej vzdali, lebo by to bolo v rozpore so znením tohto ustanovenia a s cieľom sledovaným touto smernicou obmedziť alebo zrušiť daň z vkladu.

39 Z uvedeného vyplýva, že členský štát, ktorý sa v súlade s článkom 7 ods. 2 smernice 69/335 po 1. júl 1984 vzdal práva zdaňovať niektoré transakcie daňou z vkladu, nemôže opätovne zaviesť takúto daň na tieto transakcie.

40 Preto treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 4 ods. 2 smernice 69/335 sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát opätovne zaviedol daň z vkladu pozostávajúceho z pôžičky poskytnutej kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ právo na podiel na zisku spoločnosti, pokiaľ sa tento členský štát už predtým vzdal vyberania tejto dane.

O trovách

41 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

Článok 4 ods. 2 smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júna 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 85/303/EHS z 10. júna 1985, sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát opätovne zaviedol daň z vkladu pozostávajúceho z pôžičky poskytnutej kapitálovej spoločnosti, ak má veriteľ právo na podiel na zisku spoločnosti, pokiaľ sa tento členský štát už predtým vzdal vyberania tejto dane.

Podpisy