SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 16. junija 2011 *

V zadevi C-212/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Poljska) z odločbo z dne 15. marca 2010, ki je prispela na Sodišče 3. maja 2010, v postopku

Logstor ROR Polska sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik senata, K. Schiemann, sodnik, C. Toader, A. Prechal, sodnici, in E. Jarašiūnas, sodnik,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. aprila 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Logstor ROR Polska sp. z o.o. T. Konik in K. Gil, doradcy podatkowi,

– za Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach G. Pasterczyk, zastopnik,

– za poljsko vlado M. Szpunar, A. Kramarczyk in A. Kraińska, zastopniki,

– za Evropsko komisijo M. Afonso in K. Herrmann, zastopnici,

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 člena 4(2) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 249, str. 25), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985 (UL L 156, str. 23, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Logstor ROR Polska sp. z o.o (v nadaljevanju: Logstor ROR Polska) s sedežem v Zabrzah (Poljska) in Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach (direktor davčnega urada v Katovicah, v nadaljevanju: direktor) zaradi plačila dajatve, imenovane „davek na civilnopravne posle“, ki se zahteva, ker se je družbena pogodba družbe Logstor ROR Polska zaradi posojil, o katerih se je ta dogovorila s svojim družbenikom, spremenila.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu z prvo uvodno izjavo Direktive 69/335 je bil cilj te direktive pospeševanje prostega pretoka kapitala, ki se šteje za temeljno svoboščino, bistveno pri ustvarjanju notranjega trga. Za to je ta direktiva, kot izhaja iz njene šeste, sedme in osme uvodne izjave, določala uskladitev dajatve, ki se obračunava na vložke kapitala v družbe

v Evropski Uniji, in sicer z vzpostavitvijo enotne dajatve na zbiranje kapitala, ki se na skupnem trgu obračuna samo enkrat, in z odpravo vseh drugih posrednih davkov z enakimi značilnostmi, kot jih ima ta enotna dajatev.

4 Za to so člani od 1 do 9 te direktive določali obračun usklajene dajatve na vložke kapitala v kapitalske družbe, imenovane „dajatev na kapital [davek na kapital]“.

5 Člen 4(1) Direktive 69/335 je določal:

„Dajatvi na kapital [Davku na kapital] so zavezane naslednje transakcije:

[…]

(c) povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste;

(d) povečanje sredstev kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste za plačilo, ne z deležem v kapitalu ali sredstvih družbe, ampak z enakimi pravicami, kakor jih imajo člani, kot so glasovalne pravice, udeležba v dobičku ali udeležba v presežku po likvidaciji;

[…]“

6 Člen 4(2) iste direktive je določal:

„Naslednje transakcije so lahko, če so bile 1. julija 1984 obdavčene po stopnji 1 %, še naprej zavezane dajatvi na kapital [davku na kapital]:

[…]

(c) posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe;

(d) posojilo, ki ga najame kapitalska družba za člana ali njegovega zakonca ali otroka, ali posojilo, ki ga najame za tretjo stranko, če zanj jamči član, pod pogojem, da imajo taka posojila enako vlogo kot povečanje kapitala družbe;

[…]“

7 Člen 7(1) in (2) Direktive 69/335 je določal:

„1. Države članice oprostijo dajatve na kapital [davka na kapital] transakcije razen tistih, navedenih v členu 9, ki so bile 1. julija 1984 oproščene ali obdavčene po stopnji 0,50 % ali manj.

Za oprostitev veljajo pogoji, ki so se uporabljali na ta dan za odobritev oprostitve ali za obdavčitev po stopnji 0,50 % ali manj.

[…]

2. Države članice lahko bodisi oprostijo dajatve na kapital [davka na kapital] vse transakcije razen tistih, navedenih v odstavku 1, bodisi jih obdavčijo po enotni stopnji, ki ne presega 1 %."

8 V drugi in tretji uvodni izjavi Direktive 85/303, ki je določila besedilo Direktive 69/335, v veljavi ob nastanku dejstev v postopku v glavni stvari, je bilo določeno:

„ker so gospodarski učinki dajatve na kapital [davka na kapital] škodljivi za prestrukturiranje in razvoj podjetij; ker so taki učinki še zlasti škodljivi v sedanjih gospodarskih razmerah, v katerih je nujno potrebno dati prednost spodbudnim naložbam;

ker bi bila najboljša rešitev za doseganje teh ciljev odprava dajatve na kapital [davka na kapital]; ker pa so izgube prihodka, ki bi ga povzročil tak ukrep, za nekatere države članice nesprejemljive; ker je zato treba dati državam članicam možnost, da oprostijo ali zavežejo dajatvi na kapital [davku na kapital] vse transakcije ali del transakcij, ki sodijo v njeno področje, pri čemer je razumljivo, da se mora v isti državi članici davek obračunati po enotni davčni stopnji."

9 Direktiva 69/335 je bila 1. januarja 2009 razveljavljena s členom 16 Direktive Sveta 2008/7/ES z dne 12. februarja 2008 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (UL L 46, str. 11).

Nacionalno pravo

10 Republika Poljska je k Evropski uniji pristopila 1. maja 2004.

Zakonodaja glede davka na kapital, ki je veljala 1. julija 1984

11 V zakonu o davčni pristojbini z dne 19. decembra 1975 (Ur. l. št. 45/226) je bilo določeno, da se za dokumente o ustanovitvi družbe s strani fizičnih in pravnih oseb plača davčna pristojbina. V uredbi sveta ministrov z dne 16. maja 1983 (Ur. l. št. 34/161), ki je začela veljati 1. julija 1983, so bili določeni predmet in stopnje te davčne pristojbine. Njen člen 54(5) je določal:

„Za kapital družbe se štejejo tudi posojila, ki jih je družbi dal eden od družbenikov ali delničarjev, če celoten znesek neodplačanih posojil na dan odobritve posojila presega 50 % kapitala družbe."

12 V tem primeru je davčna stopnja znašala 5 % vrednosti posojila.

Zakonodaja glede davka na kapital, ki je veljala med 1. januarjem 2001 in 30. aprilom 2004

13 Med 1. januarjem 2001 in 30. aprilom 2004 so bile enake transakcije obdavčene na podlagi davka na civilnopravne posle po degresivni stopnji.

14 Člen 1(1) zakona o davku na civilnopravne posle z dne 9. septembra 2000 (Ur. l. št. 86/959, v nadaljevanju: zakon o PCC iz leta 2000) je k davku na civilnopravne posle zavezal družbene pogodbe in tudi njihove spremembe, če bi te povzročile povečanje davčne osnove za ta davek.

15 Člen 1(3) zakona o PCC iz leta 2000 je določal:

„V primeru družbene pogodbe se kot sprememba pogodbe razumejo:

[…]

(4) dodatna vplačila, posojila, ki jih družbi dajo družbeniki (delničarji), in brezplačen prenos stvari ali premoženjskopravnih pravic družbenika (delničarja) na družbo."

16 Člen 7(1), točka 9, zakona o PCC iz leta 2000 je glede na višino zneska posojila določal degresivne davčne stopnje v višini od 1 % do 0,5 % zneska transakcij. Za zadevno posojilo v sporu o glavni stvari je tako veljala davčna stopnja 0,5 %.

Zakonodaja glede davka na kapital, ki je veljala med 1. majem 2004 in 31. decembrom 2006

17 Zakon o spremembah zakona o davku na civilnopravne posle z dne 19. decembra 2003 (Ur. l. št. 6/42) je zakon o PCC iz leta 2000 spremenil tako, da je plačila tega davka oprostil posojila, ki jih je kapitalski družbi dal njen družbenik ali delničar. Člen 9,

točka 10(h), zakona o PCC iz leta 2000 v različici, ki je veljala od 1. maja 2004 (Ur. l. št. 41/399), je določal:

„Davka so oproščeni naslednji civilnopravni posli:

[…]

(10) posojila, ki jih da […]

(h) družbenik (delničar) kapitalski družbi;

[…]“

Zakonodaja glede davka na kapital, ki je veljala med 1. januarjem 2007 in 31. decembrom 2008

18 Člen 9, točka 10(h), zakona o PCC iz leta 2000 – v različici, ki je veljala od 1. maja 2004 – v katerem je bilo določeno, da so davka na civilnopravne posle oproščena posojila, ki jih družbeniki ali delničarji dajo kapitalski družbi, je bil 1. januarja 2007 nadomeščen s členom 2, točka 9(c), tretja alinea, zakona o spremembah zakona o davku na dediščine in darila ter zakona o davku na civilnopravne posle z dne 15. novembra 2006 (Ur. l. št. 222/1629, v nadaljevanju: zakon o PCC iz leta 2007).

19 Take transakcije posojil so se na podlagi člena 1(3), točka 2, zakona o PCC iz leta 2007 od takrat štele za spremembo družbene pogodbe, za njih pa je na podlagi člena 7(1), točka 9, tega zakona veljala enotna stopnja 0,5 %.

Zakonodaja glede davka na kapital, ki velja od 1. januarja 2009

20 Z zakonom z dne 7. novembra 2008 (Ur. l. št. 209/1319) je bila v poljski pravni red prenesena Direktiva 2008/7, na podlagi člena 9, točka 10(i), tega zakona pa so postala posojila, ki jih kapitalski družbi da eden od njenih družbenikov ali delničarjev, oproščena davka na civilnopravne posle.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

21 Družba Logstor ROR Polska je 9. julija 2007 s svojim družbenikom, Logstor Holding A/S, sklenila aneks k posojilni pogodbi z dne 15. septembra 2004, na podlagi katerega je bil znesek prej dodeljenega posojila povečan za 2.600.000 EUR, tako da je znašal 5.233.000 EUR. Družba Logstor ROR Polska je nato 14. avgusta 2007 z omenjenim družbenikom sklenila še drugo posojilno pogodbo v znesku 8.000.000 PLN.

22 V skladu s poljsko zakonodajo, ki je veljala v času transakcij teh posojil, so bile te transakcije zavezane plačilu davka na civilnopravne posle.

23 Ker je družba Logstor ROR Polska menila, da je bila v skladu z Direktivo 69/335 za zadevne transakcije upravičena do oprostitve plačila davka na civilnopravne posle, je od davčne uprave zahtevala ugotovitev preplačila v znesku celotnega plačanega davka.

24 Po zavrnitvi te zahteve in upravne pritožbe, vložene zoper to zavrnitev, se je družba Logstor ROR Polska obrnila na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (vojvodsko upravno sodišče v Glivicah).

25 V teh okoliščinah je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali člen 4(2) [Direktive 69/335] državi članici omogoča, da 1. januarja 2007 – iz naslova posojila, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe v dobičku družbe – ponovno uvede davek na kapital, če je ta davek država članica z dnem pristopa [k Uniji] (1. maja 2004) prenehala obračunavati?“

Vprašanje za predhodno odločanje

26 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 4(2) Direktive 69/335 v različici, ki se uporablja v sporu iz postopka v glavni stvari, razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica – za posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe pri dobičku družbe – ponovno uvede davek na kapital, če je ta davek država članica prej prenehala obračunavati.

27 Najprej je treba poudariti, da je poljska vlada pred Sodiščem prerekala predstavitev nacionalnega prava, ki jo je podalo predložitveno sodišče.

28 Zatrjuje namreč, da je predložitveno sodišče napačno navedlo, da je Republika Poljska ob pristopu k Uniji prenehala obračunavati davek na kapital za transakcije posojil, kakršne so te v postopku v glavni stvari. Po navedbah te vlade se je želelo z oprostitvijo posojil, ki so jih kapitalskim družbam dali njihovi delničarji, med 1. majem 2004 in 31. decembrom 2006 izogniti dvojnemu obdavčenju istega kapitala, prvič, ko je delničar družbi posojilo dal in, drugič, ko je bil nevrnjen del posojila spremenjen v deleže družbe.

29 Trdi namreč, prvič, da čeprav so bila posojila, ki so jih kapitalskim družbam dali njihovi družbeniki ali delničarji, med letoma 2004 in 2006 oproščena davka na civilnopravne posle, to ni veljalo za povečanje kapitala družb, do katerega je prišlo zaradi pretvorbe teh posojil, in drugič, da je – obratno – zakon o PCC iz leta 2007 odpravil obdavčenje povečanja kapitala družb, do katerega je prišlo zaradi posojil družbenikov ali delničarjev, za katera je že bilo treba plačati davek na civilnopravne posle, pri tem pa je za posojila, ki jih kapitalskim družbam dajo njihovi družbeniki ali delničarji, ta davek ponovno uvedel.

30 Glede tega je treba opozoriti, da v okviru sistema sodnega sodelovanja, vzpostavljenega s členom 267 PDEU, ni naloga Sodišča, da ovrže ali potrdi pravilnost razlage nacionalnega prava, ki jo poda predložitveno sodišče (glej v tem smislu sodbi z dne 14. februarja 2008 v zadevi Gysen, C-449/06, ZOdl., str. I-553, točka 17, in z dne 11. septembra 2008 v zadevi Eckelkamp in drugi, C-11/07, ZOdl., str. I-6845, točka 32).

31 Tako mora Sodišče na postavljeno vprašanje odgovoriti na podlagi ugotovitve predložitvenega sodišča, da je Republika Poljska z dnem pristopa k Uniji, torej 1. maja 2004, odpravila obdavčenje iz postopka v glavni stvari.

32 V skladu s členom 4(2) Direktive 69/335 so bile nekatere transakcije lahko, „če so bile 1. julija 1984 obdavčene po stopnji 1 %, še naprej zavezane davku na kapital“.

33 Ta datum, ki je navezna okoliščina na podlagi navedenega člena 4(2) Direktive 69/335, velja tudi za Republiko Poljsko. V primeru pristopa namreč datum, določen v pravu Unije – kadar v aktu o pristopu ali drugem aktu Unije ni določeno nasprotno – velja tudi za državo pristopnico, čeprav je ta datum pred datumom pristopa (sodba z dne 21. junija 2007 v zadevi Optimus – Telecomunicações, C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točka 32). Za Republiko Poljsko glede tega niti v aktu o pogojih pristopa te države k Evropski uniji niti v drugem aktu tega prava ni določeno drugače.

34 Če so bile transakcije posojil, kakršne so te v postopku v glavni stvari, na dan 1. julija 1984 obdavčene v smislu člena 4(2) Direktive 69/335, se je Republika Poljska ob pristopu k Uniji lahko odločila, da bo ta vrsta transakcij še naprej zavezana davku na kapital.

35 Ni pa smela tega obdavčenja po tem, ko ga je – kot izhaja iz analize nacionalnega prava, ki jo je podalo predložitveno sodišče – na dan ali po dnevu pristopa k Uniji odpravila, po tem dnevu ponovno uvesti.

36 Člen 4(2) Direktive 69/335, iz besedila katerega je mogoče razbrati pojem nepretrganosti, je treba razlagati ob upoštevanju cilja omejitve ali ukinitve davka na kapital, ki je naveden v drugi in tretji uvodni izjavi Direktive 85/303. Glede tega cilja je iz navedene tretje uvodne izjave razvidno, da so države članice, ki se niso odpovedale davku na kapital, tako obdavčenje lahko ohranile zgolj zaradi proračunskih težav, s katerimi bi se soočile zaradi njegove odprave.

37 Besedilo „so lahko […] še naprej zavezane dajatvi na kapital [davku na kapital]“ iz člena 4(2) Direktive 69/335 je treba torej razlagati tako, da so morale transakcije iz te določbe – da so lahko zavezane davku na kapital v državi članici – biti ne le obdavčljive na podlagi nacionalnega prava, ki je veljalo 1. julija 1984, temveč so morale poleg tega biti s tem davkom odtlej obdavčene nepretrgoma. V nasprotnem primeru država članica ohranitve davka na kapital ne bi mogla upravičiti z izgubo prihodkov.

38 Sklicevanje na datum 1. julij 1984 iz člena 4(2) Direktive 69/335 zato za države članice, v katerih so bile na ta dan zadevne transakcije zavezane davku na kapital, ne sme pomeniti dovoljenja za ponovno uvedbo tega davka po tem, ko so se mu odpovedale, ker bi bilo to v nasprotju z besedilom te določbe in ciljem omejitve ali ukinitve davka na kapital, ki mu sledi ta direktiva.

39 Zato država članica, ki je v skladu s členom 7(2) Direktive 69/335 po 1. juliju 1984 nekatere transakcije oprostila davka na kapital, tega davka za iste transakcije ne sme ponovno uvesti.

40 Zato je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 4(2) Direktive 69/335 razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica – za posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe pri dobičku družbe – ponovno uvede davek na kapital, če je ta davek država članica prej prenehala obračunavati.

Stroški

41 Ker je ta postopek za stranke 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 (četrti senat) razsodilo:

Člen 4(2) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, je treba razlagati tako, da nasprotuje temu, da država članica – za posojilo, ki ga najame kapitalska družba, če je posojilodajalec upravičen do udeležbe pri dobičku družbe – ponovno uvede davek na kapital, če je ta davek država članica prej prenehala obračunavati.

Podpisi