ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

12. listopadu 2009 *

Ve věci C-441/08,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 8. července 2008, došlým Soudnímu dvoru dne 7. října 2008, v řízení

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení J.-C. Bonichot (zpravodaj), předseda čtvrtého senátu, zastupující předseda šestého senátu, K. Schiemann a P. Kūris, soudci,

* Jednací jazyk: polština.

generální advokát: J. Mazák,
vedoucí soudní kanceláře: R. Şereş, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 17. září 2009,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Elektrownia Pątnów II sp. zoo N. Półtorak, radca prawny,

– za polskou vládu M. Dowgielewiczem, A. Rutkowskou a A. Kraińskou, jako zmocněnci,

– za Komisi Evropských společenství M. Afonso a K. Herrmann, jako zmocněnkyněmi,

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. 5 odst. 3 druhé odrážky směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů (Úř. věst. L 249, s. 25; Zvl. vyd. 09/01, s. 11), ve znění Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie (Úř. věst. 2003, L 236, s. 33, dále jen „směrnice 69/335“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Elektrownia Pątnów II sp. zoo (dále jen „Elektrownia Pątnów“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (ředitel finanční komory v Poznani) ve věci použití polského zákona o zdanění úkonů v oblasti kapitálových vkladů.

Právní rámec

Právo Společenství

3 Článek 1 směrnice 69/335 umožňuje členským státům, aby ukládaly na kapitálové vklady do kapitálových společností daň harmonizovanou v souladu s články 2 až 9 této směrnice a označovanou jako „daň z kapitálu“.

4 Článek 3 směrnice 69/335 vymezuje pojem „kapitálové společnosti“. Jedná se zejména, pokud jde o Polskou republiku, o společnosti založené podle polského práva, jež nesou názvy: „spółka akcyjna“ (akciová společnost) a „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“ (společnost s ručením omezeným).

5 Článek 4 odst. 1 písm. c) této směrnice uvádí mezi operacemi, které jsou předmětem daně z kapitálu, „zvýšení základního kapitálu kapitálové společnosti vkladem majetku jakéhokoli druhu“.

6 Tentýž čl. 4 odst. 2 písm. c) uvádí:

„2. Pokud podléhaly k 1. 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“.

7 Článek 5 směrnice 69/335 stanoví vyměřovací základ daně z kapitálu. Jeho odstavec 1 uvádí:

„Daň se vyměří:

a) v případě založení kapitálové společnosti, zvýšení jejího základního kapitálu nebo obchodního majetku podle čl. 4 odst. 1 písm. a), c) a d): ze skutečné hodnoty vkladů jakéhokoliv druhu splacených i nesplacených společníky po odečtení závazků a nákladů, které pro společnost vyplývají z daného vkladu. […]

[…]

e) v případě poskytnutí půjčky podle čl. 4 odst. 2 písm. c) a d): ze jmenovité hodnoty půjček“.

8 Článek 5 odst. 3 druhá odrážka této směrnice stanoví:

„3. Částka, z níž se vyměří daň z kapitálu, nezahrnuje:

[…]

– půjčky poskytnuté kapitálové společnosti přeměněné na podíly na společnosti, jestliže již byly zdaněny daní z kapitálu“.

9 Článek 10 uvedené směrnice stanoví:

„Vedle daně z kapitálu neukládají členské státy ukládat společnostem, sdružením nebo právnickým osobám žádné jiné daně nebo poplatky:

a) z operací uvedených v článku 4;

b) z vkladů, půjček a služeb, které jsou součástí operací uvedených v článku 4;

[…]“

Vnitrostátní právo

Právní předpisy použitelné před přistoupením Polské republiky k Evropské unii

10 Článek 1 zákona o dani z občanskoprávních úkonů (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) ze dne 9. září 2000 (dále jen „pcc“) stanoví:

„1. Dani podléhají:

1) následující občanskoprávní úkony:

[…]

k) společenské smlouvy (zakladatelské listiny),

2) změny smluv uvedených v bodě 1, pokud vedou ke zvýšení vyměřovacího základu daně z občanskoprávních úkonů,

[…]

3. V případě společenské smlouvy se za změny smlouvy považují:

[…]

4) doplatky, půjčky společníků (akcionářů) společnosti, jakož i přenechání věcí nebo majetkových práv společníkem (akcionářem) společnosti k bezplatnému užívání“.

11 Článek 4 bod 1 pcc stanoví:

„4. Daňové povinnosti týkající se daně z občanskoprávních úkonů podléhají:

1) účastníci občanskoprávních úkonů […]“.

12 Článek 5 odst. 1 tohoto zákona stanoví:

„Aniž jsou dotčena ustanovení odstavce 2, povinnosti odvést daň podléhají společně a nerozdílně fyzické osoby, právnické osoby, jakož i organizované entity bez právní subjektivity, které jsou účastníky občanskoprávních úkonů […]“.

13 Podle čl. 6 odst. 1 bodu 8 písm. d) uvedeného zákona je vyměřovacím základem:

„v případě půjčky, kterou společnosti poskytl společník nebo akcionář, částka nebo hodnota půjčky“.

14 Podle článku 2 zákona, kterým se mění zákon o dani z občanskoprávních úkonů (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych), ze dne 19. prosince 2003 platí:

„Na občanskoprávní úkony, za které vznikla daňová povinnost před vstupem tohoto zákona v platnost, se použijí dosavadní předpisy“.

Právní předpisy použitelné po přistoupení Polské republiky k Evropské unii do 31. prosince 2006

15 Článek 1 pcc, ve znění zákona ze dne 19. prosince 2003 (dále jen „pcc ve znění pozdějších předpisů“), zní:

„1. Dani podléhají:

1) následující občanskoprávní úkony:

[…]

k) společenské smlouvy (zakladatelské listiny),

2) změny smluv uvedených v bodě 1, pokud vedou ke zvýšení vyměřovacího základu daně z občanskoprávních úkonů […]

3. V případě společenské smlouvy se za změny smlouvy považují:

[…]

2) u kapitálové společnosti: vklad nebo zvýšení vkladu do společnosti, jehož hodnota vede ke zvýšení základního kapitálu, jakož i doplatky […]“.

16 Článek 1a pcc ve znění pozdějších předpisů stanoví:

„Ve smyslu tohoto zákona se rozumí:

[…]

2) kapitálovou společností: společnost s ručením omezeným nebo akciová společnost […]“.

17 Článek 3 tohoto zákona stanoví:

„1. Daňová povinnost vzniká:

[…]

2) v okamžiku, kdy je učiněno rozhodnutí o zvýšení kapitálu společnosti mající právní subjektivitu“.

18 Článek 4 uvedeného zákona stanoví:

„Daňové povinnosti týkající se daně z občanskoprávních úkonů podléhají:

[…]

2) společnost mající právní subjektivitu – v případě zvýšení základního kapitálu“.

19 Článek 6 téhož zákona stanoví:

„1. vyměřovacím základem je:

[…]

8) v případě společenské smlouvy:

[…]

b) v případě změny smlouvy – hodnota vkladů, které zvyšují základní kapitál, nebo hodnota, o kterou se zvyšuje základní kapitál.

[…]“

20 Článek 7 pcc ve znění pozdějších předpisů stanoví:

„1. Daňové sazby jsou stanoveny následovně:

[…]

9) u společenských smluv: 0,5 %“.

21 Článek 9 uvedeného zákona zní:

„Od daně jsou osvobozeny následující občanskoprávní úkony:

[…]

10) půjčky poskytnuté:

[…]

h) kapitálové společnosti společníkem (akcionářem)“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

22 Elektrownia Pątnów je dceřinou společností společnosti Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (dále jen „mateřská společnost“). Tato mateřská společnost poskytla v letech 2002 až 2004 společnosti Elektrownia Pątnów řadu půjček. Podle tehdy platného polského zákona odvedla Elektrownia Pątnów z půjček, jež jí byly poskytnuty, daň z občanskoprávních úkonů.

23 Dne 25. července 2005 uzavřela mateřská společnost se společností Elektrownia Pątnów dohodu o převodu pohledávek z půjček na společnost Elektrownia Pątnów výměnou za podíl na této společnosti.

24 Toto započtení mělo za následek umoření dluhu společnosti Elektrownia Pątnów vůči mateřské společnosti a zvýšení základního kapitálu dceřiné společnosti.

25 Krom toho mateřská společnost převzala zvýšenou hodnotu všech dosavadních podílů, jejichž hodnota celkově odpovídala výši dluhu Elektrownia Pątnów vůči mateřské společnosti.

26 Při zvýšení základního kapitálu společnosti Elektrownia Pątnów, o němž bylo rozhodnuto usnesením valné hromady společníků této společnosti dne 27. července 2005, se podle polského práva jednalo o změnu společenské smlouvy. Tato operace podléhala podle polských předpisů dani z občanskoprávních úkonů.

27 Společnost Elektrownia Pątnów podala stížnost u daňového orgánu z důvodu, že v rozporu s čl. 5 odst. 3 druhou odrážkou směrnice 69/335, jež vstoupila v platnost na území Polské republiky dne 1. května 2004 po přistoupení tohoto státu k Evropské unii, došlo v případě přeměny půjček na kapitál ke dvojímu výběru daně z kapitálu.

28 Poté, co byla její stížnost zamítnuta, podala Elektrownia Pątnów žalobu u správního soudu. Tento soud její žalobu zamítl. Společnost Elektrownia Pątnów tedy podala kasační opravný prostředek. Za těchto okolností se Naczelny Sąd Administracyjny rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí finanční orgány ve světle práva Společenství (zejména ve světle ustanovení směrnice 69/335 […]) při výběru daně z kapitálu vybírané ze zvýšení základního kapitálu zohlednit operace, které se týkají stejné části základního kapitálu a které před přistoupením Polské republiky k Evropské unii podléhaly dani z kapitálu?

Použije se mechanismus stanovený v čl. 5 odst. 3 druhé odrážce směrnice 69/335 […] zejména tehdy, pokud k přeměně půjček poskytnutých kapitálové společnosti ve smyslu

čl. 4 odst. 2 písm. c) směrnice na podíly došlo po přistoupení, avšak tyto půjčky již dříve byly na základě vnitrostátního práva, které platilo až do okamžiku přistoupení, zdaněny podle zásad, které jsou stanoveny v [pcc]?“

K předběžné otázce

29 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda se uplatní čl. 5 odst. 3 druhá odrážka směrnice 69/335, který zakazuje, aby při výpočtu částky, z níž se vyměří daň z kapitálu v případě zvýšení základního kapitálu, byly zohledněny půjčky poskytnuté kapitálové společnosti, které byly přeměněny na podíly na společnosti a které již byly zdaněny daní z kapitálu, jestliže k přeměně půjček poskytnutých kapitálové společnosti na podíly na společnosti došlo po přistoupení členského státu k Evropské unii, i když tyto půjčky byly poskytnuty a zdaněny podle tehdy platného vnitrostátního práva před přistoupením.

30 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba zohlednit, pokud jde o výklad a použití směrnice 69/335, konkrétní situaci státu, který jako Polská republika přistoupil k Evropské unii s účinností ke dni 1. května 2004 (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 21. června 2007, Optimus – Telecomunicações, C-366/05, Sb. rozh. s. 4985, bod 25).

31 Z tohoto zjištění vyplývá, že směrnice 69/335 nebyla před uvedeným datem v daném státě použitelná. Veškerá opatření v oblasti zdanění či osvobození od daně operací spadajících pod pojem kapitálových vkladů byla přijata v rámci polského právního řádu, před výše uvedeným datem, pouze na základě vnitrostátního práva (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Optimus – Telecomunicações, bod 26).

32 Z ustálené judikatury mimoto vyplývá, že se nová norma bezprostředně použije na budoucí následky situace, jež nastala za účinnosti předchozí normy (viz zejména rozsudek ze dne 10. července 1986, Licata v. CES, 270/84, Recueil, s. 2305, bod 31). Na

základě této zásady tedy Soudní dvůr rozhodl, že neexistuje-li v Aktu o podmínkách přistoupení členského státu zvláštní ustanovení o použití Smlouvy o ES, je třeba toto ustanovení považovat za ustanovení, které je bezprostředně použitelné a kterým je členský stát vázán ode dne jeho přistoupení, takže se použije na budoucí následky situací, jež nastaly před přistoupením tohoto nového členského státu ke Společenstvím (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 2. října 1997, Saldanha a MTS, C-122/96, Recueil, s. I-5325, bod 14, a ze dne 29. ledna 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Recueil, s. I-1049, bod 50).

33 Z ustálené judikatury rovněž vyplývá, že aby bylo zajištěno dodržení zásady právní jistoty a legitimního očekávání, musejí být hmotněprávní pravidla Společenství vykládána tak, že se vztahují na situace vzniklé před jejich vstupem v platnost, pouze tehdy, pokud z jejich znění, cíle a struktury jasně vyplývá, že jim takový účinek musí být přiznán (viz zejména rozsudky ze dne 10. února 1982, Bout, 21/81, Recueil, s. 381, bod 13, a ze dne 15. července 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Recueil, s. I-4147, bod 22, a výše uvedený rozsudek Pokrzeptowicz-Meyer, bod 49).

34 Vzhledem k tomu, že Akt o podmínkách přistoupení Polské republiky k Evropské unii neobsahuje zvláštní ustanovení, které by se týkalo časových účinků směrnice 69/335, je tedy třeba za účelem odpovědi na položenou otázku určit, zda je situace, jaká nastala ve sporu v původním řízení, situací, která nastala předtím, než směrnice 69/335 vstoupila v Polsku v platnost, a na kterou se tedy tato směrnice může použít se zpětnou účinností pouze tehdy, pokud je jednoznačné, že má mít tento účinek, nebo pokud jde o situaci, která nastala předtím, než tato směrnice vstoupila v Polsku v platnost, ale na jejíž budoucí následky se tato směrnice vztahuje od jejího vstupu v platnost v souladu se zásadou, podle které se nové normy použijí bezprostředně na probíhající situace (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek Pokrzeptowicz-Meyer, bod 51).

35 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že zdanění půjček dotčených v původním řízení, které byly poskytnuty před přistoupením Polské republiky k Evropské unii, proběhlo na základě právních předpisů platných v okamžiku, kdy došlo ke zdanitelné události ve

formě občanskoprávních úkonů vedoucích k poskytnutí těchto půjček. K tomuto dni v polské právní úpravě neexistovaly normy, které by bránily tomu, aby tyto úkony byly zdaněny jednou jako půjčky a poté podruhé v okamžiku jejich případné přeměny na zvýšení základního kapitálu.

36 Zavedení takového pravidla v polském právu, které zakazuje nové zdanění týchž částek na základě jejich zahrnutí do základního kapitálu, nemůže být považováno za zpochybnění zdanění, která již proběhla, a nemůže na základě toho působit se zpětnou účinností.

37 Jediným účelem a jediným významem tohoto pravidla je zabránit dvojímu zdanění téhož daňového základu a použije se od okamžiku jeho vstupu v platnost jak na půjčky poskytnuté již před přistoupením Polské republiky k Evropské unii, tedy před jeho vstupem v platnost v polském právním řádu, které byly následně po tomto přistoupení přeměněny na podíly na společnosti, tak na půjčky poskytnuté po tomto přistoupení.

38 Z výše uvedeného vyplývá, že čl. 5 odst. 3 druhá odrážka směrnice 69/335 je pouze novým pravidlem, které se použije bezprostředně na operace, které se uskutečnily po jeho vstupu v platnost v Polsku a které spadají do jeho působnosti.

39 Z toho vyplývá, že podle čl. 5 odst. 3 druhé odrážky směrnice 69/335 je třeba při stanovení vyměřovacího základu daně z kapitálu vybírané ze zvýšení základního kapitálu společnosti, ke kterému došlo po přistoupení Polské republiky k Evropské unii přeměnou půjček poskytnutých toutéž společností před tímto přistoupením na podíly na společnosti, zohlednit dřívější zdanění těchto půjček na základě tehdy platných vnitrostátních předpisů.

40 Na rozdíl od toho, co tvrdí Polská republika, z takového výkladu směrnice 69/335 nijak nevyplývá, že by se měla použít se zpětným účinkem na události, které se staly před přistoupením tohoto členského státu, nýbrž že by se od jejího vstupu v platnost pouze měl uplatnit v ní stanovený zákaz dvojího zdanění, což nezbytně vede ke zohlednění rovněž těch zdanění, ke kterým došlo již před tímto vstupem v platnost.

41 Není mimoto třeba, aby Soudní dvůr zkoumal, zda, jak patrně tvrdila Polská republika na jednání, požadavky kladené před jejím přistoupením na základě tehdy platných vnitrostátních předpisů odpovídají zcela či zčásti požadavkům kladeným po tomto přistoupení, což přísluší posoudit pouze soudu, který rozhoduje spor v původním řízení.

42 Za těchto podmínek je třeba odpovědět na předběžnou otázku tak, že podle čl. 5 odst. 3 druhé odrážky směrnice 69/335 je třeba při stanovení vyměřovacího základu daně z kapitálu vybírané ze zvýšení základního kapitálu, ke kterému došlo po přistoupení Polské republiky k Evropské unii přeměnou půjček poskytnutých toutéž společností před tímto přistoupením na podíly na společnosti, zohlednit dřívější zdanění těchto půjček na základě tehdy platných vnitrostátních předpisů.

K nákladům řízení

43 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 (šestý senát) rozhodl takto:

Podle čl. 5 odst. 3 druhé odrážky směrnice Rady 69/335/EHS ze dne 17. července 1969 o nepřímých daních z kapitálových vkladů, ve znění Aktu o podmínkách přistoupení České republiky, Estonské republiky, Kyperské republiky, Lotyšské republiky, Litevské republiky, Maďarské republiky, Republiky Malta, Polské republiky, Republiky Slovinsko a Slovenské republiky k Evropské unii a o úpravách smluv, na nichž je založena Evropská unie, je třeba při stanovení vyměřovacího základu daně z kapitálu vybírané ze zvýšení základního kapitálu, ke kterému došlo po přistoupení Polské republiky k Evropské unii přeměnou půjček poskytnutých toutéž společností před tímto přistoupením na podíly na společnosti, zohlednit dřívější zdanění těchto půjček na základě tehdy platných vnitrostátních předpisů.

Podpisy.