ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 12. novembra 2009 *

Vo veci C-441/08,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 8. júla 2008 a doručený Súdnemu dvoru 7. októbra 2008, ktorý súvisí s konaním:

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: predseda štvrtej komory J.-C. Bonichot (spravodajca), vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, sudcovia K. Schiemann a P. Kūris,

* Jazyk konania: poľština.

generálny advokát: J. Mazák,
tajomník: R. Şereş, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 17. septembra 2009,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Elektrownia Pątnów II sp. zoo, v zastúpení: N. Półtorak, radca prawny,

— poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz, A. Rutkowska a A. Kraińska, splnomocnení zástupcovia,

— Komisia Európskych spoločenstiev, 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 5 ods. 3 druhej zarážky 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 Aktom o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia (Ú. v. EÚ L 236, 2003, s. 33, ďalej len „smernica 69/335“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Elektrownia Pątnów II sp. zoo (ďalej len „Elektrownia Pątnów“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (riaditeľ daňovej komory v Poznani) vo veci uplatnenia poľského zákona o zdaňovaní úkonov z tvorby a navyšovania základného imania.

Právny rámec

Právo Spoločenstva

3 Článok 1 smernice 69/335 umožňuje členským štátom zaťažiť daňou majetkové vklady do kapitálových spoločností, ktoré budú zosúladené v súlade s ustanoveniami článkov 2 až 9 tejto smernice a ďalej nazývané „kapitálové dane“ [ktorá bude zosúladená s ustanoveniami článkov 2 až 9 tejto smernice a ďalej nazývaná „daň z vkladu“ — *neoficiálny preklad*].

4 Článok 3 smernice 69/335 definuje pojem „kapitálová spoločnosť“. V prípade Poľskej republiky ide najmä o spoločnosti založené v súlade s poľským právom, ktoré nesú tieto názvy: „spółka akcyjna“ (akciová spoločnosť) a „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“ (spoločnosť s ručením obmedzeným).

5 Článok 4 ods. 1 písm. c) tejto smernice vymenúva medzi transakciami podliehajúcimi dani z vkladu „zvýšenie kapitálu kapitálového podniku príspevkom aktív [zvýšenie základného imania kapitálovej spoločnosti majetkovým vkladom — *neoficiálny preklad*] ľubovolného druhu“.

6 Tento článok 4 ods. 2 písm. c) uvádza:

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

…

c) úver prevzatý kapitálovým podnikom [kapitálovou spoločnosťou — *neoficiálny preklad*], ak je veriteľ oprávnený podieľať sa na zisku podniku.“

7 Článok 5 smernice 69/335 stanovuje vymeriavací základ pre daň z vkladu. Podľa jeho odseku 1:

„Daň sa bude vyberať:

a) v prípade vytvorenia kapitálového podniku alebo zvýšenia [jej] kapitálu [v prípade vytvorenia kapitálovej spoločnosti alebo zvýšenia jej základného imania — *neoficiálny preklad*] alebo aktív, ako je uvedené v článku 4 ods. 1 písm. a), písm. c) a písm. d): o aktuálnej hodnote aktív ľubovoľného druhu prispievaných alebo tých, ktoré majú byť pri spievané členmi, po odpočítaní predpokladaných záväzkov a výdavkov znášaných podnikom ako dôsledok takéhoto príspevku [znášaných spoločnosťou ako dôsledok takéhoto majetkového vkladu — *neoficiálny preklad*].

…

e) v prípade úverov uvádzaných v článku 4 ods. 2 písm. c) a písm. d) o nominálnej čiastke prevzatého úveru.“

8 Článok 5 ods. 3 druhá zarážka tejto smernice stanovuje:

„3. Čiastka, z ktorej je vyrubená daň v prípade zvýšenia kapitálu [základného imania — *neoficiálny preklad*], nebude zahrňovať:

…

— čiastku úverov prevzatú kapitálovým podnikom [kapitálovou spoločnosťou — *neoficiálny preklad*], ktoré sú konvertované na akcie v podniku a ktoré už boli podriadené kapitálovej dani [dani z vkladu — *neoficiálny preklad*].“

9 Článok 10 tejto smernice spresňuje:

„Okrem kapitálových daní [dane z vkladu — *neoficiálny preklad*] členské štáty nebudú uplatňovať z hľadiska podnikov, firiem, združení alebo právnických osôb pracujúcich pre zisk akékoľvek dane z hľadiska:

a) transakcií vzťahujúcich sa na článok 4;

b) príspevkov [majetkových vkladov — *neoficiálny preklad*], úverov alebo ustanovení služieb, vyskytujúcich sa ako časť transakcií vzťahujúcich sa na článok 4;

…“

Vnútroštátna právna úprava

Právna úprava uplatniteľná pred pristúpením Poľskej republiky k Európskej únii

10 Podľa článku 1 zákona o dani z občianskoprávnych úkonov (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) z 9. septembra 2000 (ďalej len „zákon pcc“):

„1. Dani podliehajú:

(1) nasledujúce občianskoprávne úkony:

…

k) spoločenské zmluvy (zakladateľské listiny);

(2) zmeny zmlúv uvedených v č. 1, pokiaľ vedú k zvýšeniu vymeriavacieho základu dane z občianskoprávnych úkonov,

…

3. V prípade spoločenskej zmluvy sa za zmeny zmluvy považujú:

…

(4) doplatky, pôžičky spoločníkov (akcionárov) spoločnosti, ako aj prenechanie vecí alebo majetkových práv spoločníkom (akcionárom) spoločnosti na bezplatné používanie.“

11 Článok 4 bod 1 zákona pcc stanovuje:

„4. Daňovej povinnosti týkajúcej sa dane z občianskoprávnych úkonov podliehajú:

(1) účastníci občianskoprávnych úkonov…“

12 Podľa článku 5 ods. 1 tohto zákona:

„Bez toho, aby bolo dotknuté ustanovenie odseku 2, dani podliehajú solidárne fyzické osoby, právnické osoby a organizované subjekty bez právnej subjektivity, ktoré sú účastníkmi občianskoprávnych úkonov…“

13 Podľa článku 6 ods. 1 bodu 8 písm. d) tohto zákona je vymeriavacím základom:

„v prípade pôžičky, ktorú spoločnosti poskytne spoločník alebo akcionár, suma alebo hodnota pôžičky“.

14 Článok 2 zákona, ktorým sa mení zákon o dani z občianskoprávnych úkonov (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych), z 19. decembra 2003 stanovuje:

„Na občianskoprávne úkony, vo vzťahu ku ktorým vznikla daňová povinnosť pred nadobudnutím účinnosti tohto zákona, sa použijú doterajšie predpisy.“

Právna úprava uplatniteľná po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii až do 31. decembra 2006

15 Podľa článku 1 zákona pcc, zmeneného a doplneného zákonom z 19. decembra 2003 (ďalej len „zmenený zákon pcc“):

„1. Dani podliehajú:

(1) nasledujúce občianskoprávne úkony:

…

k) spoločenské zmluvy (zakladateľské listiny);

(2) zmeny zmlúv uvedených v bode 1, pokiaľ vedú k zvýšeniu vymeriavacieho základu dane z občianskoprávnych úkonov…

3. V prípade spoločenskej zmluvy sa za zmeny zmluvy považujú:

…

(2) v prípade kapitálovej spoločnosti vklad alebo zvýšenie vkladu do spoločnosti, ktorého hodnota vedie k zvýšeniu základného imania, ako aj doplatky…“

16 Článok 1a zmeneného zákona pcc stanovuje:

„V zmysle tohto zákona sa rozumie:

…

2. kapitálovou spoločnosťou: spoločnosť s ručením obmedzeným alebo akciová spoločnosť…“

17 Podľa článku 3 tohto zákona:

„1. Daňová povinnosť vzniká:

…

(2) v okamihu, keď je prijaté rozhodnutie o zvýšení základného imania spoločnosti s právnou subjektivitou.“

18 Podľa článku 4 uvedeného zákona:

„Daňovej povinnosti týkajúcej sa dane z občianskoprávnych úkonov podliehajú:

…

2. spoločnosť s právnou subjektivitou — v prípade zvýšenia základného imania.“

19 Článok 6 toho istého zákona znie:

„1. Vymeriavacím základom je:

…

(8) v prípade spoločenskej zmluvy:

…

b) v prípade zmeny zmluvy hodnota vkladov, ktoré zvyšujú majetok spoločnosti, alebo hodnota, o ktorú sa zvýši základné imanie;

…“

20 Článok 7 zmeneného zákona pcc stanovuje:

„1. Daňové sadzby sú stanovené v tejto výške:

…

(9) na spoločenské zmluvy: 0,5 %.“

21 Podľa článku 9 tohto zákona:

„Od dane sú oslobodené tieto občianskoprávne úkony

…

10. pôžičky, ktoré

…

h) kapitálovej spoločnosti poskytol spoločník (akcionár).“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

22 Elektrownia Pątnów je dcérska spoločnosť spoločnosti Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (ďalej len „materská spoločnosť“). Táto materská spoločnosť v rokoch 2002 a 2004 poskytla spoločnosti Elektrownia Pątnów sériu pôžičiek. Podľa v tom čase platného poľského zákona zaplatila Elektrownia Pątnów za poskytnuté pôžičky daň z občianskoprávnych úkonov.

23 Dňa 25. júla 2005 uzavrela materská spoločnosť so spoločnosťou Elektrownia Pątnów dohodu o prevode pohľadávok z pôžičiek na spoločnosť Elektrownia Pątnów výmenou za podiel na tejto spoločnosti.

24 Táto kompenzácia mala za následok umorenie dlhu spoločnosti Elektrownia Pątnów voči materskej spoločnosti a zvýšenie základného imania dcérskej spoločnosti.

25 Materská spoločnosť okrem toho prevzala zvýšenú hodnotu všetkých dovtedajších podielov, ktorých hodnota celkovo zodpovedala výške pohľadávky voči spoločnosti Elektrownia Pątnów.

26 Zvýšenie základného imania spoločnosti Elektrownia Pątnów, o ktorom sa rozhodlo uznesením valného zhromaždenia spoločníkov tejto spoločnosti 27. júla 2005, predstavovalo podľa poľského zákona zmenu spoločenskej zmluvy. Táto operácia podliehala podľa poľskej právnej úpravy dani z občianskoprávnych úkonov.

27 Spoločnosť Elektrownia Pątnów sa preto obrátila na daňový úrad so sťažnosťou z dôvodu, že v rozpore s článkom 5 ods. 3 druhou zarážkou smernice 69/335, ktorá na území Poľskej republiky nadobudla účinnosť 1. mája 2004 v nadväznosti na pristúpenie tohto štátu k Európskej únii, podliehala dvojitému zdaneniu daňou z vkladu v prípade premeny pôžičiek na základné imanie.

28 V nadväznosti na zamietnutie sťažnosti sa Elektrownia Pątnów obrátila na správny súd. Tento súd jej odvolanie zamietol. Spoločnosť Elektrownia Pątnów preto podala dovolanie. V tomto kontexte sa Naczelny Sąd Administracyjny rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Musia daňové orgány vo svetle práva Spoločenstva (predovšetkým ustanovení smernice 69/335…) pri výbere dane z vkladu vyberanej zo zvýšenia základného imania zohľadniť transakcie, ktoré sa týkajú rovnakej časti základného imania a ktoré pred pristúpením Poľska k Európskej únii podliehali dani z vkladu?

Použije sa mechanizmus stanovený v článku 5 ods. 3 druhej zarážke smernice 69/335… predovšetkým vtedy, ak k premene pôžičiek poskytnutých kapitálovej spoločnosti

v zmysle článku 4 ods. 2 písm. c) smernice došlo po pristúpení, avšak tieto pôžičky už boli skôr na základe vnútroštátneho práva, ktoré platilo až do okamihu pristúpenia, zdanené podľa zásad, ktoré sú stanovené v poľskom zákone [pcc]?“

O prejudiciálnej otázke

29 Vnútroštátny súd sa v podstate pýta, či sa zákaz v článku 5 ods. 3 druhej zarážke smernice 69/335 prihliadať pri výpočte sumy, z ktorej je vyrubená daň v prípade zvýšenia základného imania, na sumu pôžičiek poskytnutých kapitálovej spoločnosti, ktoré sú premenené na obchodné podiely a ktoré už boli zdanené daňou z vkladu, uplatňuje za predpokladu, podľa ktorého premena na obchodné podiely pôžičiek poskytnutých kapitálovej spoločnosti nastala po pristúpení členského štátu k Európskej únii, zatiaľ čo tieto pôžičky mu predchádzajú a boli v tom čase zdanené v súlade s vtedy platným a účinným vnútroštátnym zákonom.

30 Na to, aby bolo možné odpovedať na túto otázku, je potrebné v súvislosti s výkladom a uplatnením smernice 69/335 vziať do úvahy osobitnú situáciu členského štátu, akým je Poľská republika, ktorá pristúpila k Európskej únii s účinnosťou od 1. mája 2004 (pozri v tomto zmysle rozsudok z 21. júna 2007, Optimus — Telecomunicações, C-366/05, Zb. s. I-4985, bod 25).

31 Z tohto konštatovania vyplýva, že smernica 69/335 sa pred týmto dátumom v danom štáte neuplatňovala. Všetky opatrenia týkajúce sa zdanenia operácií súvisiacich s tvorbou a zvýšením základného imania a ich oslobodenia od dane boli pred uvedeným dátumom prijímané v rámci poľského právneho poriadku výhradne na základe vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok Optimus — Telecomunicações, už citovaný, bod 26).

32 Okrem toho z ustálenej judikatúry vyplýva, že nová norma sa priamo uplatní na budúce následky situácie, ktorá nastala počas účinnosti predchádzajúcej normy (pozri najmä rozsudok z 10. júla 1986, Licata/ESS, 270/84, Zb. s. 2305, bod 31). Podľa tejto zásady

Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ v akte o podmienkach pristúpenia členského štátu neexistuje osobitné ustanovenie týkajúce sa uplatnenia ustanovenia Zmluvy ES, toto ustanovenie treba považovať za okamžite účinné a zaväzujúce tento členský štát odo dňa jeho pristúpenia, takže sa uplatňuje na budúce následky situácií, ktoré nastali pred prijatím tohto nového členského štátu k Spoločenstvám (pozri v tomto zmysle rozsudky z 2. októbra 1997, Saldanha a MTS, C-122/96, Zb. s. I-5325, bod 14, a z 29. januára 2002, Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Zb. s. I-1049, bod 50).

33 Z ustálenej judikatúry tiež vyplýva, že hmotnoprávne pravidlá Spoločenstva musia byť na účely zabezpečenia dodržiavania zásad právnej istoty a ochrany legitímnej dôvery vykladané ako pravidlá vzťahujúce sa na situácie vzniknuté pred nadobudnutím ich účinnosti iba vtedy, ak z ich znenia, účelu alebo systematiky jasne vyplýva, že im má byť takýto účinok priznaný (pozri najmä rozsudky z 10. februára 1982, Bout, 21/81, Zb. s. 381, bod 13, a z 15. júla 1993, GruSa Fleisch, C-34/92, Zb. s. I-4147, bod 22, a Pokrzeptowicz-Meyer, už citovaný, bod 49).

34 Keďže v akte o podmienkach pristúpenia Poľskej republiky k Európskej únii neexistuje osobitné ustanovenie o podmienkach časovej pôsobnosti smernice 69/335, treba na účely odpovede na položenú otázku určiť: či situácia ako vo veci samej predstavuje situáciu vzniknutú pred nadobudnutím účinnosti smernice 69/335 v Poľsku, teda či by sa na ňu mohla smernica retroaktívne uplatňovať iba za podmienky jasného úmyslu vytvoriť takýto následok; alebo či ide o situáciu vzniknutú pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice v Poľsku, ale ktorej budúce účinky sú upravené touto smernicou od nadobudnutia jej účinnosti v súlade so zásadou, podľa ktorej sa nové pravidlá uplatňujú okamžite na existujúce situácie (pozri v tomto zmysle rozsudok Pokrzeptowicz-Meyer, už citovaný, bod 51).

35 V tejto situácii treba konštatovať, že zdanenie predmetných pôžičiek, ktoré boli poskytnuté pred pristúpením Poľskej republiky k Európskej únii, sa vykonalo na základe právnej úpravy účinnej ku dňu zdaniteľného plnenia vytvoreného spísaním občian-

skoprávnych úkonov, ktoré konštatovali tieto pôžičky. K tomuto dňu v poľskej právnej úprave neexistovali pravidlá brániace tomu, aby tieto úkony boli zdanené prvýkrát ako pôžičky a neskôr, druhýkrát v okamihu ich prípadnej premeny na zvýšenie základného imania.

36 Zavedenie takéhoto pravidla zakazujúceho nové zdanenie tých istých súm z titulu ich vloženia do základného imania do právneho poriadku nemožno považovať za spochybnenie zdanení, ku ktorým už došlo, a majúce z tohto dôvodu retroaktívnu povahu.

37 Jediným cieľom a dosahom tohto pravidla je zabrániť dvojitému zdaneniu rovnakého zdaniteľného základu a uplatňuje sa od jeho nadobudnutia účinnosti tak na pôžičky už poskytnuté pred pristúpením Poľskej republiky k Európskej únii, čiže pred jeho účinnosťou v poľskom právnom poriadku, ktoré boli po tomto pristúpení premenené na obchodné podiely, ako aj na pôžičky, ktoré sa uzavrú po tomto pristúpení.

38 Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 5 ods. 3 druhá zarážka smernice 69/335 predstavuje iba nové pravidlo, ktoré sa uplatňuje okamžite na operácie uskutočnené po nadobudnutí jej účinnosti v Poľsku a ktoré patria do jej pôsobnosti.

39 Z toho vyplýva, že článok 5 ods. 3 druhá zarážka smernice 69/335 ukladá povinnosť pri určení vymeriavacieho základu dane z vkladu, vyberanej zo zvýšenia základného imania spoločnosti uskutočneného po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii premenou pôžičiek poskytnutých tej istej spoločnosti pred týmto pristúpením na obchodné podiely, prihliadať na predchádzajúce zdanenie týchto pôžičiek na základe vtedy platnej a účinnej vnútroštátnej právnej úpravy.

40 Na rozdiel od toho, čo tvrdí Poľská republika, takýto výklad smernice 69/335 neznamená, že sa má uplatniť retroaktívne na skutočnosti predchádzajúce pristúpeniu tohto členského štátu, ale má iba od nadobudnutia jej účinnosti uplatniť v nej stanovený zákaz dvojitého zdanenia, čo nevyhnutne vedie k prihliadnutiu aj na zdanenia, ku ktorým už došlo pred týmto nadobudnutím účinnosti.

41 Okrem toho pre Súdny dvor nie je opodstatnené skúmať, či, ako to zrejme naznačila Poľská republika na pojednávaní, úkony zdanené pred jej pristúpením na základe vtedy platnej a účinnej vnútroštátnej právnej úpravy v celom rozsahu alebo čiastočne zodpovedajú úkonom zdaneným po tomto pristúpení, čo je iba úlohou vnútroštátneho súdu konajúceho vo veci samej.

42 Za týchto podmienok treba odpovedať na prejudiciálnu otázku tak, že článok 5 ods. 3 druhá zarážka smernice 69/335 ukladá povinnosť pri určení vymeriavacieho základu dane z vkladu, vyberanej zo zvýšenia základného imania spoločnosti uskutočneného po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii premenou pôžičiek poskytnutých tej istej spoločnosti pred týmto pristúpením na obchodné podiely, prihliadať na predchádzajúce zdanenie týchto pôžičiek na základe vtedy platnej a účinnej vnútroštátnej právnej úpravy.

O trovách

43 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 (šiesta komora) rozhodol takto:

Článok 5 ods. 3 druhá zarážka smernice Rady 69/335/EHS zo 17. júla 1969 o nepriamych daniach z tvorby a navyšovania základného imania, zmenenej a doplnenej Aktom o podmienkach pristúpenia Českej republiky, Estónskej republiky, Cyperskej republiky, Lotyšskej republiky, Litovskej republiky, Maďarskej republiky, Maltskej republiky, Poľskej republiky, Slovinskej republiky a Slovenskej republiky a o úpravách zmlúv, na ktorých je založená Európska únia, ukladá povinnosť pri určení vymeriavacieho základu dane z vkladu, vyberanej zo zvýšenia základného imania spoločnosti uskutočneného po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii premenou pôžičiek poskytnutých tej istej spoločnosti pred týmto pristúpením na obchodné podiely, prihliadať na predchádzajúce zdanenie týchto pôžičiek na základe vtedy platnej a účinnej vnútroštátnej právnej úpravy.

Podpisy