SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 12. novembra 2009 *

V zadevi C-441/08,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (Poljska) z odločbo z dne 8. julija 2008, ki je prispela na Sodišče 7. oktobra 2008, v postopku

Elektrownia Pątnów II sp. zoo

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi J.-C. Bonichot (poročevalec), predsednik četrtega senata v funkciji predsednika šestega senata, K. Schiemann in P. Kūris, sodnika,

* Jezik postopka: poljščina.

generalni pravobranilec: J. Mazák,
sodna tajnica: R. Şereş, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. septembra 2009,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

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

– za poljsko vlado M. Dowgielewicz, A. Rutkowska in A. Kraińska, zastopniki,

– za Komisijo Evropskih skupnosti M. Afonso in K. Herrmann, zastopnika,

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 5(3), druga alinea, Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS) (UL L 249, str. 25), kakor je bila spremenjena z Aktom o pogojih pristopa Češke republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija (UL 2003, L 236, str. 33, v nadaljevanju: Direktiva 69/335).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Elektrownia Pątnów II sp. zoo (v nadaljevanju: Elektrownia Pątnów) in Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu (direktor davčnega urada v Poznanu) glede uporabe poljskega zakona o obdavčitvi poslov na področju zbiranja kapitala.

Pravni okvir

Pravo Skupnosti

3 Člen 1 Direktive 69/335 omogoča državam članicam, da kapitalskim družbam obračunajo dajatev na vložke kapitala v skladu z določbami členov od 2 do 9, imenovano „dajatev na kapital“.

4 Člen 3 Direktive 69/335 opredeljuje pojem „kapitalska družba“. To so med drugim, kar zadeva Republiko Poljsko, družbe, ki so ustanovljene v skladu s poljskim pravom in so poimenovane „spółka akcyjna“ (delniška družba) in „spółka z ograniczoną odpowiedzialnością“ (družba z omejeno odgovornostjo).

5 Člen 4(1)(c) te direktive med transakcijami, ki so zavezane dajatvi na kapital, našteva „povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste“.

6 Člen 4(2)(c) določa:

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

[…]

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

7 Člen 5 Direktive 69/335 določa davčno osnovo za dajatev na kapital. Odstavek 1 določa:

„Dajatev se obračuna:

a) pri ustanovitvi kapitalske družbe ali povečanju njenega kapitala ali sredstev, kakor je navedeno v členu 4(1)(a), (c) in (d): od dejanske vrednosti sredstev katere koli vrste, ki jih vložijo ali naj bi jih vložili člani, po odbitku predvidenih obveznosti in stroškov, ki jih ima družba zaradi vsakega vložka. […]

[…]

e) pri posojilih, navedenih v členu 4(2)(c) in (d): od nominalnega zneska najetega posojila.“

8 Člen 5(3), druga alinea, te direktive določa:

„3. Znesek, od katerega se obračuna dajatev pri povečanju kapitala, ne vključuje:

[…]

– zneska posojil, ki jih je najela kapitalska družba, ki so spremenjena v deleže družbe in so že bila zavezana dajatvi na kapital.“

9 Člen 10 navedene direktive določa:

„Razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov:

a) v zvezi s transakcijami iz člena 4;

b) v zvezi z vložki, posojili ali opravljanjem storitev, ki so del transakcij iz člena 4.

[…]“

Nacionalna zakonodaja

Zakonodaja, ki je veljala pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji

10 V členu 1 zakona o davku na civilnopravne posle (ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych) z dne 9. septembra 2000 (v nadaljevanju: zakon pcc) je določeno:

„1. Predmet davka so:

(1) naslednji civilnopravni posli:

[…]

k) družbene pogodbe (ustanovitveni akti),

(2) spremembe pogodb, navedenih v točki 1, če te povzročijo povečanje davčne osnove za davek na civilnopravne posle,

[…]

3. V primeru družbene pogodbe se kot sprememba pogodbe razume:

[…]

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

11 Člen 4, točka 1, zakona pcc določa:

„4. Davčna obveznost na podlagi davka na civilnopravne posle je naložena:

(1) strankam civilnopravnih poslov […]“

12 Člen 5(1) tega zakona določa:

„Ne glede na odstavek 2 je obveznost plačati davek solidarno naložena fizičnim osebam, pravnim osebam in organiziranim subjektom brez pravne osebnosti, ki so stranke civilnopravnega posla […]“

13 V skladu s členom 6(1), točka 8(d) navedenega zakona je davčna osnova:

„v primeru posojila, ki ga družbi da družbenik ali delničar, znesek ali vrednost posojila“.

14 Člen 2 zakona o spremembah zakona o davku na civilnopravne posle (ustawa o zmianie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych) z dne 19. decembra 2003 določa:

„Za civilnopravne posle, za katere je davčna obveznost nastala pred dnem začetka veljavnosti tega zakona, veljajo določbe, ki so veljale pred tem zakonom.“

Zakonodaja, ki je veljala po pristopu Republike Poljske k Evropski uniji in do 31. decembra 2006

15 Člen 1 zakona pcc, kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 19. decembra 2003 (v nadaljevanju: spremenjeni zakon pcc), določa:

„1. Predmet davka so:

(1) naslednji civilnopravni posli:

[…]

k) družbene pogodbe (ustanovitveni akti),

(2) spremembe pogodb, navedenih v točki 1, če povzročijo povečanje davčne osnove za davek na civilnopravne posle […]

3. V primeru družbene pogodbe se kot sprememba pogodbe razume:

[…]

(2) za kapitalsko družbo: delež ali povečanje deleža v družbi, katerega vrednost vpliva na povečanje osnovnega kapitala družbe, in dodatna vplačila […]“

16 Člen 1a spremenjenega zakona pcc določa:

„Za namene tega zakona je:

[…]

(2) kapitalska družba: družba z omejeno odgovornostjo ali delniška družba […]“

17 Člen 3 tega zakona določa:

„1. Davčna obveznost nastane:

[…]

(2) na dan sprejetja sklepa o povečanju osnovnega kapitala družbe s pravno osebnostjo.“

18 Člen 4 navedenega zakona določa:

„Davčna obveznost na podlagi davka na civilnopravne posle je naložena:

[…]

(2) družbi s pravno osebnostjo ob povečanju osnovnega kapitala družbe.“

19 Člen 6 tega zakona določa:

„1. davčna osnova je:

[…]

(8) za družbeno pogodbo:

[…]

b) ob spremembi pogodbe vrednost vložkov, s katerimi se poveča osnovni kapital družbe, ali znesek povečanja osnovnega kapitala družbe.

[…]“

20 Člen 7 spremenjenega zakona pcc določa:

„1. Določene so te davčne stopnje:

[…]

(9) od družbenih pogodb: 0,5 %.“

21 Člen 9 navedenega zakona določa:

„Davka so oproščeni ti civilnopravni posli:

[…]

(10)posojila, ki jih dajo:

[…]

h) družbeniki (delničarji) kapitalske družbe.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

22 Družba Elektrownia Pątnów je hčerinska družba družbe Zespół Elektrowni Pątnów-Adamów-Konin SA (v nadaljevanju: družba mati). Slednja je med letoma 2002 in 2004 družbi Elektrowni Pątnów dala vrsto posojil. V skladu s takrat veljavnim poljskim zakonom je družba Elektrowni Pątnów plačala davek na civilnopravne posle od najetih posojil.

23 S sporazumom z dne 25. julija 2005 je družba mati z družbo Elektrownia Pątnów sklenila pogodbo, s katero je bil določen prenos terjatev, ki jih je družba mati imela na podlagi posojil, na družbo Elektrownia Pątnów v zameno za pridobitev deležev družbe Elektrownia Pątnów.

24 Učinek tega poračunanja je bila ugasnitev dolga družbe Elektrownia Pątnów do družbe matere in povečanje osnovnega kapitala hčerinske družbe.

25 Poleg tega je družba mati pridobila povečano vrednost vseh navedenih deležev v skupnem znesku, ki ustreza njeni terjatvi do družbe Elektrownia Pątnów.

26 Povečanje osnovnega kapitala družbe Elektrownia Pątnów, ki ga je skupščina družbenikov te družbe sprejela s sklepom z dne 27. julija 2005, je v skladu s poljskim zakonom pomenilo spremembo družbene pogodbe. Ta transakcija je bila v skladu s poljsko zakonodajo obdavčena z davkom na civilnopravne posle.

27 Družba Elektrownia Pątnów je na davčni urad vložila pritožbo, ker je bila dvakrat obdavčena z dajatvijo na kapital pri konverziji posojil v osnovni kapital v nasprotju s členom 5(3), druga alinea, Direktive 69/335, ki je na ozemlju Republike Poljske začela veljati 1. maja 2004, po pristopu te države k Evropski uniji.

28 Po zavrnitvi pritožbe je družba Elektrownia Pątnów zadevo predložila upravnemu sodišču. To je zavrnilo njeno tožbo. Družba Elektrownia Pątnów je nato vložila kasacijsko pritožbo. V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„Ali mora davčna uprava v skladu s pravom Skupnosti (zlasti v skladu z Direktivo 69/335 […]) pri obračunavanju dajatve na kapital ob povečanju kapitala upoštevati transakcije, ki se nanašajo na isti vložek in so bile pred pristopom Poljske k Evropski uniji zavezane dajatvi na kapital?

Ali je treba zlasti mehanizem, predviden v členu 5(3), druga alinea, Direktive 69/335 […] uporabiti takrat, ko je do konverzije posojil, danih kapitalski družbi, v deleže družbe v smislu člena 4(2)(c) Direktive prišlo po pristopu in so bila ta posojila obdavčena že prej

na podlagi nacionalne zakonodaje, ki je veljala do pristopa, po načelih, določenih v poljskem zakonu [ppc]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

29 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se prepoved iz člena 5(3), druga alinea, Direktive 69/335 za izračun zneska, od katerega se obračuna dajatev pri povečanju osnovnega kapitala družbe, upoštevati znesek posojil, ki jih je najela kapitalska družba in so pretvorjena v deleže družbe ter so že bila zavezana dajatvi na kapital, uporablja, če je do konverzije posojil, danih kapitalski družbi, v deleže družbe prišlo po pristopu države članice k Evropski uniji, čeprav je do teh posojil prišlo pred tem in so bila ta v tem obdobju že obdavčena v skladu s takrat veljavnim nacionalnim zakonom.

30 Da bi odgovorili na to vprašanje, je treba pri razlagi in uporabi Direktive 69/335 upoštevati poseben položaj države, kot je Republika Poljska, ki je k Evropski uniji pristopila 1. maja 2004 (glej v tem smislu sodbo z dne 21. junija 2007 v zadevi Optimus – Telecomunicações, C-366/05, ZOdl., str. I-4985, točka 25).

31 Iz tega dejstva izhaja, da pred omenjenim datumom v tej državi Direktiva 69/335 ni veljala. Vsi ukrepi v zvezi z obdavčitvijo ali oprostitvijo transakcij v zvezi z zbiranjem kapitala so bili pred zgoraj navedenim datumom v poljskem pravnem sistemu sprejeti na podlagi nacionalnega prava (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Optimus – Telecomunicações, točka 26).

32 Iz ustaljene sodne prakse poleg tega izhaja, da se novo pravilo uporabi nemudoma za prihodnje učinke položaja, ki je nastal v obdobju veljavnosti starega pravila (glej zlasti

sodbo z dne 10. julija 1986 v zadevi Licata proti CES, 270/84, Recueil, str. 2305, točka 31). Z uporabo tega načela je Sodišče torej razsodilo, da je, če ni posebnih določil v zvezi z uporabo določbe Pogodbe ES v aktu o pogojih pristopa države članice, za to določbo treba šteti, da se jo uporabi nemudoma in da zavezuje to državo članico od dneva njenega pristopa, tako da se uporablja za prihodnje učinke položajev, ki so nastali pred njenim pristopom k Skupnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 2. oktobra 1997 v zadevi Saldanha in MTS, C-122/96, Recueil, str. I-5325, točka 14, in z dne 29. januarja 2002 v zadevi Pokrzeptowicz-Meyer, C-162/00, Recueil, str. I-1049, točka 50).

33 Prav tako iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je treba za zagotovitev upoštevanja načel pravne varnosti in varstva legitimnega pričakovanja materialnopravna pravila Skupnosti razlagati tako, da se na položaje, nastale pred začetkom njihove veljavnosti, nanašajo samo, če iz njihovega besedila, ciljev ali sistematike jasno izhaja, da jim je treba pripisati tak učinek (glej zlasti sodbi z dne 10. februarja 1982 v zadevi Bout, 21/81, Recueil, str. 381, točka 13, in z dne 15. julija 1993 v zadevi GruSa Fleisch, C-34/92, Recueil, str. I-4147, točka 22, in zgoraj navedeno sodbo Pokrzeptowicz-Meyer, točka 49).

34 Če v Aktu o pogojih pristopa Republike Poljske k Evropski uniji ni posebne določbe o pogojih časovne uporabe Direktive 69/335, je treba za odgovor na zastavljeno vprašanje torej določiti, ali primer, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, pomeni položaj, ki je nastal pred začetkom veljavnosti Direktive 69/335 na Poljskem in za katerega se ta direktiva torej lahko uporablja retroaktivno le, če je jasno nameravala imeti tak učinek, ali če gre za položaj, ki je nastal pred začetkom veljavnosti te direktive na Poljskem, vendar za njegove bodoče učinke velja ta direktiva od začetka njene veljavnosti v skladu z načelom, da se nova pravila uporabijo nemudoma za obstoječe položaje (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Pokrzeptowicz-Meyer, točka 51).

35 Glede tega je treba ugotoviti, da je obdavčenje posojil iz postopka v glavni stvari, ki so bila najeta pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji, temeljilo na veljavni zakonodaji na dan obdavčljivega dogodka, ki je sklepanje civilnopravnih poslov,

s katerimi so bila potrjena ta posojila. Na ta dan v poljski zakonodaji ni bilo pravila, ki bi nasprotovalo temu, da bi bili ti posli prvič obdavčeni kot posojila in drugič ob njihovi morebitni konverziji v povečanje osnovnega kapitala.

36 Uvedba takega pravila v poljsko pravo, ki prepoveduje novo obdavčenje istih zneskov zaradi njihove vložitve v osnovni kapital, se ne more šteti za izpodbijanje obdavčenja, do katerega je že prišlo, in za tako obdavčenje, ki bi bilo zato retroaktivno.

37 Edini cilj in obseg tega pravila je prepoved dvojnega obdavčenja iste davčne osnove in se uporablja od začetka njegove veljavnosti tako za posojila, ki so bila najeta pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji, torej ob začetku veljavnosti v poljskem pravnem sistemu, in so bila po tem pristopu pretvorjena v deleže družbe, kot za posojila, ki bi bila sklenjena po njenem pristopu.

38 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je člen 5(3), druga alinea, Direktive 69/335 samo novo pravilo, ki se nemudoma uporabi za transakcije, ki so bile opravljene po začetku njegove veljavnosti na Poljskem in za katere se to pravilo uporablja.

39 Iz tega izhaja, da člen 5(3), druga alinea, Direktive 69/335 določa, da je pri določanju davčne osnove za dajatev na kapital, naložene za povečanje osnovnega kapitala družbe, ki je opravljeno s konverzijo posojil, ki jih je pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji najela družba, v deleže te družbe po tem pristopu, treba upoštevati predhodno obdavčenje posojil na podlagi tedaj veljavne nacionalne zakonodaje.

40 V nasprotju s tem, kar trdi Republika Poljska, taka razlaga Direktive 69/335 nikakor ne pomeni, da se ta uporablja retroaktivno za dejansko stanje pred pristopom te države članice, ampak samo, da se od začetka njene veljavnosti uporablja prepoved dvojnega obdavčenja, ki jo vsebuje, kar nujno vodi tudi do upoštevanja obdavčenj, do katerih je prišlo že pred tem začetkom veljavnosti.

41 Poleg tega Sodišču ni treba preverjati, ali – kot je trdila Republika Poljska na obravnavi – elementi, določeni pred njenim pristopom na podlagi takrat veljavne nacionalne zakonodaje popolnoma ali delno ustrezajo elementom, določenim po tem pristopu, kar je v pristojnosti samo sodišča, ki sodi o sporu o glavni stvari.

42 V teh okoliščinah je na vprašanje za predhodno odločanje treba odgovoriti, da člen 5(3), druga alinea, Direktive 69/335 določa, da je pri določanju davčne osnove za dajatev na kapital, naložene za povečanje osnovnega kapitala družbe, ki je opravljeno s konverzijo posojil, ki jih je pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji najela družba, v deleže te družbe po tem pristopu, treba upoštevati predhodno obdavčenje posojil na podlagi tedaj veljavne nacionalne zakonodaje.

Stroški

43 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 (šesti senat) razsodilo:

Člen 5(3), druga alinea, Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS), kakor je bila spremenjena z Aktom o pogojih pristopa Češke republike, Republike Estonije, Republike Cipra, Republike Latvije, Republike Litve, Republike Madžarske, Republike Malte, Republike Poljske, Republike Slovenije in Slovaške republike in prilagoditvah pogodb, na katerih temelji Evropska unija, določa, da je pri določanju davčne osnove za dajatev na kapital, naložene za povečanje osnovnega kapitala družbe, ki je opravljeno s konverzijo posojil, ki jih je pred pristopom Republike Poljske k Evropski uniji najela družba, v deleže te družbe po tem pristopu, treba upoštevati predhodno obdavčenje posojil na podlagi tedaj veljavne nacionalne zakonodaje.

Podpisi