Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
NIILA JÄÄSKINENA
od 18. prosinca 2014.[1]

Predmet C-357/13

Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie
protiv
Minister Finansów

(zahtjev za prethodnu odluku koji je podnio Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poljska))

„Porezi – Direktiva 2008/7/EZ – Članak 2. – Neizravni porezi na prikupljanje kapitala – Oporezivanje porezom na kapital u korist komanditnog društva na dionice – Mogućnost da se takvo društvo odredi kao društvo kapitala – Izuzeća – Mehanizam koji se primjenjuje na tijela koja ostvaruju profit, a ne smatraju se društvima kapitala“

I – **Uvod**

1. Ovaj zahtjev za prethodnu odluku odnosi se prije svega na tumačenje pojma „društvo kapitala“ u okviru članka 2. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala[2].

2. Spor u glavnom postupku vodi se između društva s ograničenom odgovornošću koje podliježe poljskom pravu, Drukarnia Multipress sp. z o.o. w Krakowie (u daljnjem tekstu: Drukarnia), i Ministera Finansów (ministar financija, u daljnjem tekstu: ministar) zbog odbijanja potonjeg da komanditnom društvu na dionice poljskog prava (u daljnjem tekstu: SCA) prizna svojstvo društva kapitala u smislu Direktive 2008/7, a u svrhu nacionalnog oporezivanja u sklopu preoblikovanja Drukarnije u SCA.

3. Ovaj predmet pokazuje autonomiju Direktive 2008/7 u odnosu na posebnosti nacionalnog prava o trgovačkim društvima jer određivanje područja primjene pojma „društva kapitala“ u okviru navedene direktive upućuje na to da nadilazi formalno određivanje predmetnog društva u nacionalnom pravu.

1 — Izvorni jezik: francuski

2 — SL L 46, str. 11. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 2., str. 159.)

II – **Pravni okvir**

A – *Pravo Unije*

4. Sukladno odredbama članka 2. stavka 1. Direktive 2008/7:

„Za potrebe ove Direktive ‚društvo kapitala' jest:

(a) bilo koje društvo koje je strukturirano na jedan od načina navedenih u Prilogu I.;

(b) bilo koje društvo, udruga ili pravna osoba čijim se udjelima u kapitalu ili imovini može trgovati na burzi;

(c) bilo koje društvo, udruga ili pravna osoba koja ostvaruje dobit, čiji članovi imaju pravo prenijeti svoje udjele na treće osobe bez prethodnog odobrenja i ne odgovaraju za dugove društva, udruge ili treće osobe u smislu vlastitih udjela."

5. Sukladno odredbama članka 2. stavka 2. iste direktive „[z]a potrebe ove Direktive, bilo koje društvo, udruga ili pravna osoba koja ostvaruje profit, smatra se društvom kapitala".

6. Člankom 9. Direktive 2008/7 određeno je:

„Države članice mogu za potrebe ubiranja poreza na kapital odlučiti da društvima kapitala ne smatraju tijela koja su navedena u članku 2. stavku 2."

B – *Poljsko pravo*

7. Člankom 1. stavkom 1. Zakona o porezu na građanskopravne poslove[3] (u daljnjem tekstu: Zakon PCC) predviđeno je da se oporezuju građanskopravni poslovi, među kojima su i društveni ugovori i izmjene u društvenim ugovorima, ako oni dovode do povećanja porezne osnovice na građanskopravne poslove.

8. Člankom 1. stavkom 3. Zakona PCC određeno je da se pojam „izmjene društvenog ugovora", ako je riječ o društvu osoba, odnosi na „ulaganje ili povećanje ulaganja čija vrijednost dovodi do povećanja imovine društva ili povećanja njegova temeljnoga kapitala", a ako je riječ o društvu kapitala, „povećanja temeljnoga kapitala ulaganjima iz sredstava društva kao i dodatnim uplatama".

9. Dakle, ulaganje u SCA oporezuje se jednako kao ulaganje u društvo kapitala. Međutim, člankom 2. stavkom 6. Zakona PCC iz oporezivanja su isključeni društveni ugovori i njihove izmjene koje su rezultat ulaganja u društvo kapitala u zamjenu za udjele ili dionice navedenog društva, poduzeća društva kapitala ili poslovne jedinice navedenog društva kao i za udjele ili dionice drugog društva kapitala koje daju većinu glasačkih prava u njemu. Ta odredba predstavlja provedbu obveze o prijenosu povezanih odredbi iz članka 5. stavka 1. točke (e)[4] i članka 4. stavka 1. točke (b) Direktive

3 — Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych od 9. rujna 2000. (Dz. U, 2010., br. 101, pozicija 649.)

4 — Člankom 5. stavkom 1. točkom (e) Direktive 2008/7 određeno je:
„Države članice ne oporezuju društva kapitala nikakvim oblikom neizravnih poreza s obzirom na sljedeće:
[…]
(e) postupke restrukturiranja navedene u članku 4."

2008/7[5] i prema tome obvezu država članica da ne oporezuju neizravnim porezima društva kapitala, bez obzira na oblik, temeljem provođenja restrukturiranja. To izuzeće predviđeno Zakonom PCC primjenjuje se na društva kapitala, osim posljedično na SCA koji se, na temelju poljskog prava, smatrao društvom osoba.

III – **Okolnosti glavnog spora, prethodna pitanja i postupak pred Sudom**

10. Drukarnia je, nastojeći se preoblikovati u SCA i zatim povećati svoj temeljni kapital ulaganjem koje se sastoji od dionica drugog SCA-a, dionica dioničkog društva kao i poslovnih društava s ograničenom odgovornošću, poljskoj poreznoj upravi 21. rujna 2012. podnijela zahtjev za tumačenje odredbi o porezu na građanskopravne poslove. Zapravo, kao što to navodi Wojewódzki Sąd Administracyjny (Poljska), Zakonom PCC uređen je porez na kapital u smislu Direktive 2008/7[6].

11. Drukarnia je tvrdila da su SCA-ovi društva kapitala u smislu članka 2. stavka 1. točke (b) Direktive 2008/7. Stoga, temeljem zajedničke primjene članka 4. stavka 1. točke (b) i članka 5. stavka 1. točke (e) te direktive, navedeni postupci preoblikovanja ne mogu biti oporezovani tim porezom.

12. Ministar je tumačenjem od 20. studenoga 2012. iznio mišljenje da SCA-ovi poljskog prava nisu obuhvaćeni Direktivom 2008/7. S jedne strane istaknuo je da samo dio udjela i članova SCA-a ispunjava uvjete pod kojima ih se može smatrati društvima kapitala u smislu članka 2. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2008/7. S druge strane, Republika Poljska odlučila je da neće upisati SCA u Prilog I.[7] Direktivi 2008/7, nego je radije iskoristila mogućnost ponuđenu člankom 9. te direktive tako da se društva SCA više ne mogu smatrati društvima kapitala u smislu članka 2. stavka 2. navedene direktive. Prema tome, članci 4., 5. i 7. Direktive 2008/7 nisu mjerodavni za SCA.

13. Drukarnia se obratila sudu koji je uputio prethodno pitanje podnoseći tužbu za poništenje prethodno navedenih tumačenja zato što ona prije svega krše članak 2. stavak 1. Direktive 2008/7. Ministar je ponovio svoju argumentaciju i zatražio odbijanje tužbe.

14. U tim je okolnostima Wojewódzki Sąd Administracyjny odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća dva prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 2. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive 2008/7 […] tumačiti na način da se SCA treba smatrati društvom kapitala ako iz njegove pravne prirode proizlazi da samo jedan dio njegovog kapitala i njegovih članova može ispuniti uvjete predviđene člankom 2. stavkom 1. točkama (b) i (c) navedene direktive?

2. Treba li u slučaju niječnog odgovora na prvo pitanje članak 9. Direktive 2008/7 […] tumačiti na način da dopuštajući državi članici da tijela koja su navedena u članku 2. stavku 2. Direktive [2008/7] ne mora smatrati društvima kapitala, toj državi članici daje punu slobodu u pogledu oporezivanja [tih tijela porezom na kapital]?“

5 — Prema navedenom članku 4. stavku 1. točki (b):
„Za potrebe ove Direktive, sljedeći se postupci restrukturiranja ne smatraju ulaganjima kapitala:
[…]
(b) preuzimanje dionica, koje vrši društvo kapitala koje je u postupku osnivanja ili koje je već osnovano, a koje predstavljaju većinski dio prava na glasovanje drugog društva kapitala, pod uvjetom da se naknada za stečene dionice sastoji barem djelomice od vrijednosnih papira koji predstavljaju kapital prethodno navedenog društva. Kada se većina glasova ostvari putem dvije ili više transakcija, samo se transakcija putem koje se ostvaruje većina glasačkih prava i bilo koja sljedeća transakcija smatraju operacijama restrukturiranja.“

6 — Vidjeti presudu Logstor ROR Polska (C-212/10, EU:C:2011:404).

7 — Prilog I. Direktivi 2008/7 sadrži popis „društava kapitala“ koja se smatraju takvima u skladu s nacionalnim pravnim poretkom. U tom pogledu ističem da je prema njemačkom, španjolskom, francuskom i talijanskom pravu komanditno društvo na dionice obuhvaćeno Prilogom I.

15. Zahtjev za prethodnu odluku zaprimljen je na Sudu 27. lipnja 2013. Pisana očitovanja dali su Drukarnia, ministar, poljska vlada i Europska komisija. Drukarnia, poljska vlada i Komisija saslušane su na raspravi održanoj 22. listopada 2014.

IV – **Prvo pitanje**

A – *Uvodna očitovanja*

16. Glavni se postupak vodio oko tumačenja članka 2. Direktive 2008/7. U tom pogledu, treba istaknuti da se ta odredba odnosi na četiri kategorije društava, neovisno o posebnom obliku društva predmetnog tijela[8]. Tako u skladu s odredbama članka 2. stavka 1. točke (a) navedene direktive, pojam „društvo kapitala" podrazumijeva prije svega društva kapitala koja su države članice odlučile uvrstiti u Prilog I. Direktivi 2008/7. U skladu s odredbama članka 2. stavka 1. točke (b), pojmom „društvo kapitala" obuhvaćeno je bilo koje društvo, udruga ili pravna osoba čijim se udjelima u kapitalu ili imovini može trgovati na burzi. U skladu s navedenim člankom 2. stavkom 1. točkom (c) pojam „društvo kapitala" odnosi se na bilo koje društvo, udrugu ili pravnu osobu koja ostvaruje dobit, čiji članovi imaju pravo prenijeti svoje udjele na treće stranke bez prethodnog odobrenja i snose odgovornost za dugove društva samo u smislu vlastitih udjela. Naposljetku, četvrta kategorija određena je člankom 2. stavkom 2. Direktive 2008/7 kojim se društvom kapitala smatra, za potrebe te direktive, „bilo koje društvo, udruga ili pravna osoba koja ostvaruje profit".

17. U ovom slučaju nacionalni sud postavlja pitanje Sudu treba li uvjete iz članka 2. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2008/7 ispunjavati cjelokupni kapital i svi članovi društva ili je dovoljno, s obzirom na pravni oblik društva, da te uvjete ispunjava dio kapitala i članova predmetnog društva.

18. Naime, iz spisa proizlazi da SCA, u pogledu razlike između društava osoba i društava kapitala, ima mješovita svojstva, a prema poljskom pravu ta se društva smatraju društvima osoba[9]. Dakle, SCA omogućuje da se udruže aktivni ulagači (komplementar) i pasivni ulagač (dioničar)[10].

19. Kao što objašnjava sud koji je uputio zahtjev, članovi društva SCA moraju se sastojati od najmanje jednoga komplementara i najmanje jednog dioničara. Na komplementara se primjenjuje režim člana javnog trgovačkog društva ili običnoga komanditnog društva, a na dioničara se primjenjuje režim društva kapitala. Osim toga, za sva pitanja koja nisu posebno uređena analogijom se primjenjuju odredbe koje se odnose na dionička društva, osim pravnog odnosa komplementarâ, na koji se primjenjuju odredbe javnog trgovačkog društva koje je društvo osoba u pravom smislu riječi.

20. U pogledu mješovite prirode kapitala SCA-a, on se sastoji od dvije vrste kapitala i to s jedne strane od temeljnoga kapitala („*kapitał zakładowy*»"), koji odgovara dionicama koje *mutatis mutandis* podliježu odredbama o dioničkom društvu iz poljskog Zakonika o trgovačkim društvima[11] (u daljnjem tekstu: CSC), i s druge strane od kapitala koji se sastoji od uloga komplementara („*kapitał udziałowy*"), na koji se primjenjuju odredbe kojima je uređeno javno trgovačko društvo u smislu CSC-a.

8 — Vidjeti između ostaloga tipologiju koja se temelji na tri kategorije tijela koje je iznio nezavisni odvjetnik Darmon u svojem mišljenju u predmetu Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:338, t. 7. i 8.).

9 — Iz izlaganja na raspravi proizlazi da društva osoba prema poljskom pravu, uključujući SCA, nemaju pravnu osobnost. U tom pogledu, čak i ako se prizna da se Direktiva 2008/7 temelji na pojmu pravne osobe (po tome što se primjenjuje na društva, udruge i druge pravne osobe), ne znači da je pojam prave osobe u pravu Unije usklađen. Iz toga proizlazi da je doktrinalna rasprava neosnovana u svrhu primjene Direktive 2008/7. U svakom slučaju, iz spisa proizlazi da SCA može pokrenuti postupak i imati prava i obveze u svoje vlastito ime.

10 — Kidyba, A., *Komentarz aktualizowany do art. 1-300 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych*; komentar na članak 1. točku (6) i na članak 125. poljskog Zakona o trgovačkim društvima; Lewandowski, R., *Polska koncepcja legislacyjna spółki komandytowo akcyjnej*, t. 1.1. i sljedeće., Kluwer, 2007.

11 — Ustawa Kodeks spółek handlowych od 15. rujna 2000. (Dz.U. 2013., pozicija 1030)

21. U tom pogledu Drukarnia i Komisija u svojim očitovanjima brane tumačenje prema kojem su SCA-ovi društva kapitala u smislu članka 2. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2008/7, s obzirom na to da te odredbe ne zahtijevaju da svi udjeli u temeljnom kapitalu i svi članovi ispunjavaju postavljene uvjete. Ministar i poljska vlada iznose suprotno stajalište. S jedne strane tvrde da, s obzirom na to da u njima prevladava osobni karakter, taj oblik društava Republika Poljska nije upisala u Prilog I. Direktivi 2008/7, a s druge strane da iz članka 2. stavka 1. točaka (b) ili (c) Direktive 2008/7 ne proizlazi da je za društvo dovoljno da navedene uvjete ispunjavaju samo dijelovi kapitala ili dio članova društva.

B – *Tumačenje članka 2. stavka 1. točaka (b) i (c) Direktive 2008/7*

1. Ciljevi i struktura Direktive 2008/7

22. Prema ustaljenoj sudskoj praksi, kad se tumači odredba iz prava Unije, treba uzeti u obzir njezin sadržaj i ciljeve koje želi ispuniti kao i njezin kontekst jer iz nastanka te odredbe također mogu proizlaziti relevantni elementi za njezino tumačenje [12].

23. Iz zahtjeva za ujednačenu primjenu prava Unije kao i načela jednakosti postupanja također proizlazi da se sadržaj odredbe prava Unije koja ne upućuje izričito na pravo država članica za određivanje njezina značenja i opsega mora autonomno tumačiti u cijeloj Uniji [13]. Člankom 2. stavkom 1. Direktive 2008/7 obvezujuće se i jednako za sve države članice određuje koja se društva moraju smatrati društvima kapitala u smislu te direktive [14]. Po mojem mišljenju, iz toga proizlazi da navedena odredba uspostavlja autonomni koncept „društva kapitala“ i njegovih tijela, zahtijevajući da navedena društva čine društva, udruge i druge pravne osobe u smislu nacionalnog prava [15].

24. U ovom slučaju, doslovno tumačenje nailazi na prepreku u vidu sadržaja članka 2. stavka 1. Direktive 2008/7, koji ne omogućuje jednostavan odgovor na postavljeno pitanje.

25. Na teleološkom planu iz uvodnih izjava 2. do 14. Direktive 2008/7, kojom je izmijenjena Direktiva 69/335 [16], proizlazi da neizravni porezi na prikupljanje kapitala potiču nastajanje diskriminacije, dvostrukog oporezivanja i nejednakosti koji predstavljaju prepreku slobodnom kretanju kapitala i da bi najbolje rješenje bilo ukinuti porez na kapital. Međutim, u mjeri u kojoj su države članice koje primjenjuju porez na kapital smatrale neprihvatljivim gubitak prihoda do kojeg bi došlo trenutačnom primjenom takve mjere, zadržana je mogućnost da određene radnje i dalje oporezuju usklađenim porezom na kapital [17], osim za određene postupke restrukturiranja, među kojima je i ulaganje imovine u društvo kapitala [18].

12 — Vidjeti u tom smislu prije svega presudu Inuit Tapiriit Kanatami i dr./Parlament i Vijeće (C-583/11 P, EU:C:2013:625, t. 50. i ustaljenu sudsku praksu).

13 — Vidjeti u tom smislu presudu Ekro (327/82, EU:C:1984:11, t. 11.).

14 — Vidjeti *mutatis mutandis* presudu ING. AUER (C-251/06, EU:C:2007:658, t. 28.).

15 — Vidjeti, u vezi s definicijom koja se nalazi u članku 5. stavku 2. Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnim porezima kojima podliježu prikupljanja kapitala (SL L 249, str. 25.), presudu Felicitas Rickmers-Linie, (270/81, EU:C:1982:281, t. 14.).

16 — Ta je direktiva imala dvostruku svrhu, prvo, iscrpno uskladiti poreze na prikupljanje kapitala (porez na kapital, biljezi i pristojbe na postupke restrukturiranja) u vezi s njihovom strukturom i stopama, i drugo spriječiti države članice da stvaraju ili naplaćuju druge poreze koji imaju identične karakteristike.

17 — Komisija je dužna svake tri godine podnijeti izvješće o primjeni navedene direktive kako bi se ukinuo taj porez.

18 — Temeljem zajedničke primjene članka 4. stavka 1. točke (b) i članka 5. stavka 1. točke (e) Direktive 2008/7

26. Međutim, sigurno je da je svrha Direktive 2008/7 promicanje slobodnoga kretanja kapitala koje je od temeljne važnosti za stvaranje gospodarske unije koja ima ista obilježja kao i unutarnje tržište [19]. Dakle, Direktivom 2008/7 žele se u najvećoj mogućoj mjeri ograničiti negativni učinci poreza na kapital na slobodno kretanje kapitala i tržišno natjecanje u Uniji kao i postići ukidanje neizravnih poreza na prikupljanje kapitala [20].

27. Osim toga, budući da je Direktiva 2008/7 člankom 2. preuzela pojam „društava kapitala“, u smislu Direktive 69/335, praksa Suda razvijena u okviru potonje direktive u cijelosti ostaje relevantna u svrhu tumačenja Direktive 2008/7.

28. Iz toga osobito proizlazi „široko određivanje pojma društava kapitala koji nije povezan s određenim oblikom društva“ [21], što po mojem mišljenju pogoduje otvorenom tumačenju navedenog pojma u svjetlu opće strukture i ciljeva Direktive 2008/7 [22]. Sud je time priznao da se Direktiva primjenjuje na svako prikupljanje kapitala, čak i ako ono nema pravnu osobnost, a čija je svrha stjecanje dobiti udruživanjem kapitala u zasebnu imovinu. [23]

29. Kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik Darmon, nije riječ o tome da se „izradi iscrpni popis društava čija je pravna struktura jednaka društvima kapitala, već samo da se što šire obuhvate sva tijela koja bi mogla obavljati oporezive transakcije“ [24].

2. Ispitivanje uvjeta iz članka 2. stavka 1. točke (b) Direktive 2008/7

30. Člankom 2. stavkom 1. točkom (b) Direktive 2008/7 određeno je da pojam „društvo kapitala“ obuhvaća „bilo koje društvo, udrugu ili pravnu osobu čijim se udjelima u kapitalu ili imovini može trgovati na burzi“.

31. Odmah treba istaknuti da prethodnom odredbom nije utvrđen prag od kojeg se treba smatrati da društvo ispunjava uvjete pojma „društva kapitala“ [25].

32. Osim toga, navedena direktiva ne zahtijeva da se dionicama društva već stvarno trgovalo na burzi. Iz nje više proizlazi da je sama mogućnost trgovanja dovoljna da bi se neko tijelo odredilo društvom kapitala u smislu iste direktive [26].

19 — Presuda Gielen C-299/13, EU:C:2014:2266, t. 20.

20 — Sud je naime smatrao da je to „prvi cilj“ Direktive 69/335; vidjeti u tom smislu presude Senior Engineering Investments, (C-494/03, EU:C:2006:17, t. 43.); Optimus – Telecomunicações, (C-366/05, EU:C:2007:366, t. 31.) i Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, (C-377/13, EU:C:2014:1754, t. 49.). Činjenica je da je zbog najnovijih zakonodavnih poteza ponovno aktualan porez na kapital kroz ideju o porezu na financijske transakcije (Prijedlog direktive Vijeća za uvođenje zajedničkog sustava oporezivanja financijskih transakcija kojom se mijenja Direktiva 2008/7/EZ COM(2011) 594 *final*), vidjeti Jurisclasseur Europe, svezak 1650., Neizravno oporezivanje, ažurirano 1. listopada 2012.

21 — Presuda Amro Aandelen Fonds (112/86, EU:C:1987:488, t. 8.), u odnosu na članak 3. stavak 1. Direktive 69/335

22 — Vidjeti presudu Komisija/Grčka (C-178/05, EU:C:2007:317, t. 43.).

23 — Berlin, D., *Chronique de jurisprudence fiscale européenne*, *Revue trimestrielle de droit européen*, 24(2), travanj/lipanj 1998., str. 380., komentar o presudi Amro Aandelen Fonds, (EU:C:1987:488.)

24 — Vidjeti njegovo mišljenje u predmetu Amro Aandelen Fonds (EU:C:1987:338, t. 6.).

25 — Zakonodavni rad ne navodi da se takav prag uopće razmatrao. Vidjeti u tom pogledu Prijedlog direktive Vijeća o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala, COM(2006) 760 *final*, nacrt izvješća o Prijedlogu direktive Vijeća o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala (COM(2006)0760-C6-0043/2007-2006/0253(CNS)) PE 388.476v01-00 kao i izvješće o Prijedlogu direktive A6-0472/2007.

26 — O određivanju poljoprivredne zadruge čijim se udjelima ne može trgovati na burzi prema grčkom pravu vidjeti presudu Komisija/Grčka (EU:C:2007:317, t. 41.).

33. Međutim, treba imati na umu da iz Direktive 2008/7 proizlazi da se ona primjenjuje samo na društva kapitala, kako su definirana tom istom direktivom, kao i na društva, udruge i pravne osobe koji ostvaruju profit i jednaki su navedenim društvima. Prema presudi Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, država članica bi za ubiranje poreza na kapital i navedena društva trebala smatrati takvima [27]. Prema tome, smatram da nacionalno pravo ne može isključiti neko tijelo koje ispunjava kriterije iz članka 2. stavka 1. navedene direktive iz područja pojma „društva kapitala“ u smislu te iste direktive.

34. U ovom slučaju, iako nije sporno da se poljski SCA ne nalazi u Prilogu I. Direktivi 2008/7, na koji se odnosi članak 2. stavak 1. točka (a) navedene direktive [28], takav oblik društva ipak nije nepoznat zakonodavstvu Unije jer se nalazi u članku 1. Kodificirane direktive o trgovačkim društvima [29]. Na njega su primjenjiva jamstva čija je namjena zaštita interesa članova društva i trećih osoba. Na SCA se također odnose odredbe četvrte Direktive o trgovačkim društvima [30]. Temeljem članka 1. Direktive 2013/34, u kombinaciji s njezinim Prilozima I. i II., zakonodavac Unije jasno je ocijenio SCA kao društvo kapitala, dok jednostavno komanditno društvo poljskog prava nije obuhvaćeno tom direktivom, osim ako je njegov komplementar društvo kapitala, uključujući SCA [31].

35. Osim toga, CSC [32] predviđa primjenu odredbi kojima je uređeno dioničko društvo i na SCA u svemu što se odnosi na aspekte usporedive s aspektima društva kapitala. Prema tome, na njega se osobito primjenjuju odredbe Direktive 2001/34/EZ [33]. Ta je direktiva prenesena u poljsko pravo Zakonom o transakcijama novčanim instrumentima [34] kojim je određeno da se pojam vrijednosnih papira odnosi i na dionice [35].

27 — C-508/99, EU:C:2002:295, t. 26. Ističem da se ovaj predmet razlikuje od navedenog predmeta Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, koji se odnosio na ubiranje poreza na kapital prilikom preoblikovanja društva osoba u društvo kapitala u posebnom vremenskom kontekstu. Naprotiv, u ovom slučaju riječ je, sa stajališta nacionalnog prava, o preoblikovanju društva kapitala (sp. z o.o.) u društvo osoba poljskog prava (SCA).

28 — Iz spisa proizlazi da se komanditno dioničko društvo na dionice smatra društvom kapitala, osobito u njemačkom, španjolskom, francuskom, talijanskom, luksemburškom i portugalskom pravu.

29 — Direktiva 68/151/EEZ Vijeća od 9. ožujka 1968. o usklađivanju zaštitnih mjera koje, radi zaštite interesa članova i trećih strana, države članice zahtijevaju za trgovačka društva u smislu članka 58. stavka 2. Ugovora, s ciljem izjednačavanja takvih zaštitnih mjera (SL L 65, str. 8.). Ta je direktiva stavljena izvan snage Direktivom 2009/101/EZ Europskoga parlamenta i Vijeća od 16. rujna 2009. o usklađivanju zaštitnih mjera koje, radi zaštite interesa članova i trećih strana, države članice zahtijevaju za trgovačka društva u smislu članka 48. stavka 2. Ugovora, s ciljem izjednačavanja takvih zaštitnih mjera (SL 258, 1.10.2009., str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 275.).

30 — Direktiva Vijeća 78/660/EEZ od 25. srpnja 1978., na temelju članka 54. stavka 3. točke (g) Ugovora o godišnjim financijskim izvještajima za određene vrste trgovačkih društava (SL L 222, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 001, str. 16.). Ta je direktiva stavljena izvan snage Direktivom 2013/34/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o godišnjim financijskim izvješćima, konsolidiranim financijskim izvještajima i povezanim izvješćima za određene vrste poduzeća, o izmjeni Direktive 2006/43/EZ Europskog parlamenta i Vijeća i o stavljanju izvan snage direktiva Vijeća 78/660/EEZ i 83/349/EEZ (SL L 182, str. 19.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 3., str. 253.).

31 — Sukladno odredbama članka 1. stavka 1. Direktive 2013/34:
„Mjere za usklađenje predviđene ovom Direktivom primjenjuju se na […] propise država članica koji se odnose na vrste poduzeća navedene:
(a) u Prilogu I.;
(b) u Prilogu II., u slučaju kada svi izravni ili neizravni članovi poduzeća koji inače imaju neograničenu odgovornost u biti imaju ograničenu odgovornost zbog toga što su oni poduzeća:
i. koja pripadaju vrstama navedenima u Prilogu I.; ili
ii. na koja se ne primjenjuje pravo države članice, ali koja imaju pravni oblik usporediv s poduzećima navedenima u Prilogu I.“
SCA se nalazi u Prilogu I. toj direktivi

32 — Vidjeti članak 126. stavak 1. točku (2) CSC-a.

33 — Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 28. svibnja 2001. o uvrštenju vrijednosnih papira u službenu kotaciju burze te o informacijama koje treba objaviti o tim vrijednosnim papirima (SL L 184, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 3., str. 8.), kako je izmijenjena Direktivom 2003/71/EZ Europskog parlamenta i Vijeća od 4. studenoga 2003. (SL L 345, str. 64., u daljnjem tekstu: Direktiva 2001/34.).

34 — Ustawa o obrocie instrumentami finansowymi od 29. srpnja 2005. (Dz U, 2005., br. 183, stajalište 1538.), čiji se članak 2. stavak 1. točka (a), u vezi s člankom 3. stavkom 1. točkom (a), odnosi na dionice.

35 — U tom pogledu, argument poljske vlade prema kojem se kapitalom SCA-a ne bi moglo trgovati na burzi kad bi dioničar SCA-a posjedovao samo nominalne dionice ne može se održati jer je riječ tek o jednoj mogućnosti koja proizlazi iz CSC-a. Osim toga, navedena Vlada priznaje da dioničar SCA-a može imati dionice na donositelja kojima se može trgovati na burzi.

36. Iz toga proizlazi da se dionicama SCA-a može trgovati na burzi pod istim uvjetima kao i dionicama dioničkog društva [36]. Naprotiv, udjelima komplementara ne može se trgovati na burzi, kao što proizlazi iz spisa.

37. U tom kontekstu ističem da ideja „necjelovitosti“ vrijednosti prihvaćenih na službenoj razini nije izoliran slučaj u pravu Unije, time što je dopuštena i Direktivom 2001/34 [37]. Ako se u ovom slučaju prizna da se samo dijelom kapitala može trgovati na burzi, to odgovara širem kontekstu koji proizlazi iz prava o trgovačkim društvima Unije.

38. Osim toga, iako se SCA smatra najsloženijim oblikom društva osoba, čiji pravni oblik ima svojstva društava kapitala, sa stajališta nacionalnog prava ono je svejedno društvo osoba [38]. Treba istaknuti da nacionalno pravo prihvaća pretpostavke koje nadilaze običnu simetriju između statusa komplementara i dioničara, dopuštajući u određenim okolnostima da se njihove uloge jasno ne razlikuju [39].

39. Naposljetku, iz spisa proizlazi da je pitanje određivanja SCA-a kao društva kapitala razmatrano u nacionalnoj sudskoj praksi, osobito sudskoj praksi poljskog Vrhovnog upravnog suda koji je presudio u korist takvog određivanja SCA-a [40].

40. Svi ti elementi potvrđuju postavku prema kojoj SCA ima svojstva tijela koje prikuplja kapital koji bi se morao moći kretati bez zapreka unutar Unije u skladu s ciljem Direktive 2008/7.

41. Naime, kao što je istaknuo nezavisni odvjetnik Tizzano, „izbor da se područje usklađivanja unutar Zajednice ograniči na porez na kapital za društva kapitala vjerojatno je usmjeren stajalištem prema kojem se kapital prikupljen unutar takve vrste društava može lako kretati unutar Zajednice: dakle, upravo se tim društvima treba obratiti za ‚promicanje slobodnoga kretanja kapitala'[…]. Pojam ‚društvo kapitala' pokriva oblike društava koji omogućuju ili pogoduju kretanju udjela u društvu“ [41].

42. Prethodno iznesena očitovanja navode me na mišljenje da poljski SCA pripada pojmu „društva kapitala“ u smislu članka 2. stavka 1. točke (b) Direktive 2008/7.

3. Supsidijarno ispitivanje uvjeta iz članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2008/7

43. Prema članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive 2008/7, pojam „društvo kapitala“ obuhvaća „bilo koje društvo, udrugu ili pravnu osobu koja ostvaruje dobit, čiji članovi imaju pravo prenijeti svoje udjele na treće stranke bez prethodnog odobrenja i snose odgovornost isključivo za dugove društva, udruge ili treće osobe u smislu vlastitih udjela“.

36 — Vidjeti i sudsku praksu poljskog Vrhovnog upravnog suda, iz koje proizlazi da SCA-ovi imaju element ulaganja kapitala („*element wkładu kapitałowego*“), koji upućuje da dionice mogu biti uvrštene na burzu. Tako se na uređenom tržištu može trgovati financijskim instrumentima koje društvo izdaje, a ne društvom (presuda Vrhovnog upravnog suda od 3. lipnja 2014., II FSK 1667/12, dostupna na internetskoj stranici: www.orzeczenia.nsa.gov.pl).

37 — Vidjeti članak 43. stavak 4. i članak 49. Direktive 2001/34.

38 — Vidjeti Kidyba, A., op. cit.; Osajda, K., *O mankamentach regulacji spółek osobowych w KSH*, PPH, listopad 2012.

39 — U skladu s odredbama članka 127. stavka 3. CSC-a, pravna osoba može biti komplementar, što znači da u načelu i društvo s ograničenom odgovornošću kao i dioničko društvo mogu izvršavati tu ulogu. Osim toga, člankom 132. CSC-a nije isključeno da komplementar pod određenim uvjetima može izvršiti ulaganje u temeljni kapital SCA-a. Zapravo, iako je zabranjeno povećati temeljni kapital uslijed ulaganja komplementara u temeljni kapital društva, takvo je povećanje dopušteno nakon što nominalne dionice upiše dioničar, čak i pod pretpostavkom da je taj dioničar komplementar, vidjeti Nowacki, A., *Kapitały własne spółki komandytowo-akcyjnej*, PPH, ožujak 2008.

40 — Vidjeti presudu poljskog Vrhovnog upravnog suda od 7. svibnja 2014, II FSK 1980/12 kao i doktrinalnu analizu u korist takvog određivanja, Szymaniak, K., *Opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych przekształcenia spółki kapitałowej w komandytowo-akcyjną a dyrektywa Rady 2008/7/WE*, Przegląd Podatkowy, travanj 2014., str. 41.

41 — Vidjeti njegovo mišljenje u predmetu Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft (C-508/99, EU:C:2002:9, t. 26.).

44. U ovom slučaju iz spisa proizlazi da komplementar neograničeno odgovara za dugove društva, a ustup njegovih prava i obveza u načelu podliježe sporazumu članova društva. Suprotno tomu, dioničar ne odgovara za obveze društva i dionice SCA-a su prenosive. Prijenos nominalnih dionica može biti uvjetovan sporazumom članova društva ili ograničen na drukčiji način, poput nominalnih dionica dioničkih društava [42]. Naposljetku, sigurno je da je SCA društvo koje ostvaruje profit.

45. S obzirom na argumente iznesene u točkama 35. do 37. ovog mišljenja, a koji se odnose na nepostojanje zahtjeva za cjelovitošću, analiza članka 2. stavka 1. točke (c) Direktive 2008/7 također ide u korist postavke prema kojoj se SCA mora smatrati društvom kapitala u smislu te direktive.

46. U svakom slučaju, kao odgovor na argument koji je na raspravi iznijela poljska vlada, a prema kojemu je članak 12. stavak 2. navedene direktive prepreka tome da SCA bude obuhvaćen područjem primjene te direktive, želim istaknuti da mi se čini kako sadržaj te odredbe, kojom se želi izbjeći dvostruko oporezivanje i koja se odnosi na isključenje porezne osnovice za porez na kapital, upućuje na potpuno suprotan smjer. Naime, iz navedene odredbe proizlazi da država članica može iz porezne osnovice za porez na kapital isključiti iznos udjela koji je izvršio član društva koji je neograničeno odgovoran za obveze društva kapitala. Takva struktura moguća je samo u SCA-u ili nekom drugom sličnom mješovitom društvu, čime se potvrđuje da je takvo društvo obuhvaćeno područjem primjene Direktive 2008/7.

47. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem da se na prvo pitanje odgovori na način da je poljski SCA obuhvaćen pojmom društva kapitala u okviru Direktive 2008/7.

V – **Drugo pitanje**

48. U ovom predmetu nacionalni sud postavlja Sudu drugo pitanje pod pretpostavkom niječnog odgovora na prvo pitanje. Iako predlažem da se na prvo pitanje odgovori potvrdno, ipak želim iznijeti napomenu o opsegu članka 9. Direktive 2008/7. Sud koji je uputio prethodno pitanje naime svojim drugim pitanjem u biti želi znati je li temeljem članka 9. Direktive 2008/7 državama članicama dopušteno izuzeti SCA od poreza na kapital ili, naprotiv, je li tom odredbom državama članicama dopušteno iz područja primjene Direktive 2008/7 isključiti porez na kapital u takvim društvima.

49. Komisijinim prijedlogom vezanim za Direktivu 2008/7 pojašnjava se da „cilj članka 2. stavka 2. […] jest spriječiti da načelno jednake djelatnosti budu različito oporezovane zbog odabranog pravnog oblika. Druga rečenica iz bivšeg članka 3. stavka 2. unesena je u članak 9. iz jezičnih razloga. Njome je predviđeno da države članice nisu dužne smatrati određena tijela društvima kapitala za potrebe ubiranja poreza na kapital“ [43].

50. U tom pogledu Sud je već presudio da se člankom 3. stavkom 2. Direktive 69/335 (koji je postao članak 2. stavak 2. Direktive 2008/7), u smislu ubiranja poreza na kapital, žele obuhvatiti društva, udruge ili pravne osobe koji, iako imaju istu gospodarsku funkciju kao i prava društva kapitala, a to je stjecanje dobiti udruživanjem kapitala u zasebnu imovinu, ne ispunjavaju kriterije pojma „društva kapitala“ kako je definiran u stavku 1. istog članka. Člankom 3. stavkom 2. Direktive 69/335 ipak se državama članicama ostavlja mogućnost da ograniče opseg prilagodbe koji je njome predviđen, omogućujući im da izuzmu od ubiranja poreza na kapital određene kategorije sličnih društava kapitala [44].

42 — Vidjeti članak 337. stavak 2. CSC-a.

43 — Prijedlog direktive COM(2006) 760 *final*, t. 2.

44 — Presuda Komisija/Grčka (EU:C:2007:317, t. 43. i 44.)

51. Stoga, kada država članica odluči da društvima kapitala neće smatrati određena tijela koja nisu obuhvaćena područjem primjene članka 2. stavka 1. Direktive 2008/7, koristeći se mogućnošću koju joj daje članak 9. Direktive 2008/7, porez na kapital tih tijela nije obuhvaćen područjem primjene te direktive i može slobodno biti uređen odredbama nacionalnog prava [45]. Diskrecijski prostor koji se tako priznaje državama članicama, a koji ne postoji u pogledu društava iz članka 2. stavka 1. Direktive 2008/7, može dovesti do toga da određeno tijelo u jednoj državi članici bude izjednačeno s društvima kapitala, a u drugoj ne [46].

52. Prema tome, člankom 9. Direktive 2008/7 državama članicama dopušteno je da predmetna tijela isključe iz područja primjene navedene direktive.

VI – **Zaključak**

53. S obzirom na prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prvo pitanje koje je postavio Wojewódzki Sąd Administracyjny odgovori na sljedeći način:

Članak 2. stavak 1. točke (b) i (c) Direktive 2008/7/EZ Vijeća od 12. veljače 2008. o neizravnim porezima na prikupljanje kapitala mora se tumačiti na način da se komanditno društvo na dionice poljskog prava, kao što je društvo iz glavnog postupka, čiji samo dio kapitala ili dio članova ispunjava uvjete iz navedenih odredbi, mora smatrati društvom kapitala u smislu Direktive 2008/7.

45 — Vidjeti u tom pogledu presudu Palais am Stadtpark Hotelbetriebsgesellschaft, (EU:C:2002:295.).

46 — Presuda ING. AUER (EU:C:2007:658, t. 32.)